



ÁLLAMI
SZÁMVEVŐSZÉK

MÓDSZERTANI ÚTMUTATÓ A RENDSZERELLENŐRZÉSHEZ

2008.szeptember

Összeállította:

Hegedűsné dr. Müllern Veronika
főcsoportfőnök

Malatinszky Istvánné dr.
szakértő

Szaklektor:

Bihary Zsigmond
az Államháztartás Központi szintjét
Ellenőrző Igazgatóság főigazgatója
az Elnöki Tanácsadó Testület tagja

A kiadásért felel:

Dr. Csapodi Pál
főtitkár,
az ÁSZ Módszertani Kiadványok sorozat szerkesztője
a Módszertani Bizottság vezetője,
az Elnöki Tanácsadó Testület Tagja

A kézirat lezárva: 2008. szeptember

TARTALOMJEGYZÉK

BEVEZETÉS	3
I. Fejezet	5
1. A számvevőszéki rendszerellenőrzés célja, eredménye, kapcsolata más ellenőrzésekkel	5
1.1. Az Állami Számvevőszék jogi kötelezettsége, felhatalmazása, a rendszerellenőrzés célja	5
1.1.1. Az ÁSZ jogi kötelezettsége, felhatalmazása	5
1.1.2. A rendszerellenőrzés célja	6
1.1.3. A rendszerellenőrzés jellemzői	9
1.1.4. A rendszerellenőrzés területei	11
1.1.5. A rendszerellenőrzés eredményei	12
1.2. A rendszerellenőrzés, a teljesítmény-ellenőrzés, a pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzés, illetve a belső kontrollrendszer kapcsolata	13
1.2.1. A rendszerellenőrzés, a teljesítmény-ellenőrzés és a pénzügyi szabályszerűségi ellenőrzés	13
1.2.2. A rendszerellenőrzés és a belső kontrollrendszer	17
1.3. A „value for money” jelentősége a rendszerellenőrzésnél	18
II. Fejezet	19
2. A rendszerellenőrzés alkalmazása	19
2.1. A teljesítmény (gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség) vizsgálata a döntéshozók beavatkozásainak rendszerében	19
2.1.1. Az eredményesség ellenőrzése	21
2.1.2. A gazdaságosság és a hatékonyság ellenőrzése	22
2.2. A rendszerellenőrzéshez szükséges – pénzügyi, statisztikai, szakmai – információk, adatok megszerzése, megbízhatósága	23
2.3. A rendszerellenőrzés alkalmazásának feltételei	25
2.4. A rendszerellenőrzési munka szakaszai	26
III. Fejezet	29
3. A rendszerellenőrzés végrehajtásának megtervezése	29
3.1. Felkészülés az ellenőrzésre, az előkészítés feladata	33
3.1.1. Az ellenőrzési feladatok kiválasztása	33
3.1.2. A vonatkozó törvények, szabályok megismerése	35
3.1.3. A döntéshozói beavatkozást megvalósító rendszer, tevékenység, program megismerése	36

3.1.4. Az adatgyűjtéshez felhasználható technikák, módszerek, a megszerzett információk elemzése, értékelése	41
3.1.5. Az ellenőrzési kritériumok meghatározása	45
3.1.6. Az ellenőrzési munkát meghatározó követelmények	46
3.1.6.1. A lényegesség értékelése	46
3.1.6.2. Az ellenőrzés kockázata	47
3.1.6.3. A rendszer teljesítményeit befolyásoló kontrollrendszer működése	51
3.2. A tervezés dokumentálása, előtanulmány készítése, felülvizsgálata	60
3.3. Ellenőrzési program meghatározása, jóváhagyása, felülvizsgálata	63
IV. Fejezet	65
4. A rendszerellenőrzés végrehajtása, a számvevői jelentés	65
4.1. A helyszíni ellenőrzés jellemzői	65
4.2. Vizsgálati eljárások, módszerek	67
4.3. A teljesítmény-kategóriák értelmezése és alkalmazása	70
4.4. Szabálytalanság kezelése	71
4.5. A számvevői jelentéssel szembeni elvárások, a jelentéstervezet felülvizsgálata	72
V. Fejezet	73
5. A számvevőszéki jelentés elkészítése, közzététele	73
5.1. A jelentés tartalma, felülvizsgálata	73
5.2. A jelentés közzététele, realizálása	75
<u>Függelékek:</u>	
1. sz. függelék	
A döntéshozók beavatkozásainak eredményességét veszélyeztető kockázatok	
2. sz. függelék	
A teljesítmény-kategóriák általános tartalma, a gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség mérése az államháztartásban	
3. sz. függelék	
Az összegyűjtött adatok és információk elemzése	
<u>Mellékletek:</u>	
1. sz. melléklet	
A rendszerellenőrzés megtervezéséhez, előkészítéséhez készült előtanulmány felülvizsgálatának szempontjai	
2. sz. melléklet	
A rendszerellenőrzési programtervezet felülvizsgálatának szempontjai	
3. sz. melléklet	
A rendszerellenőrzés végrehajtásának és a számvevői jelentéstervezet felülvizsgálatának szempontjai	
4. sz. melléklet	
A számvevőszéki jelentéstervezet felülvizsgálatának szempontjai	

BEVEZETÉS

A közfeladatok és a közszolgáltatások hatékony és eredményes ellátása függ a döntéshozó és irányító szervek (Országgyűlés, Kormány, Önkormányzat), illetve a végrehajtást végző szervezetek tevékenységétől. A döntéshozó szervek határoznak a társadalmi-gazdasági folyamatokba történő beavatkozásokról (pl. a munkanélküliség csökkentéséről, a foglalkoztatás elősegítéséről, a lakosság iskolázottságának növeléséről, egészségi állapotának javításáról, a közszolgáltatások rendszerének átalakításáról, a vállalkozások piaci versenyhelyzetének javításáról, stb.). A döntéshozók beavatkozásain általánosságban a jogszabályokban és az állami irányítás egyéb eszközeiben meghatározott feladatok ellátása érdekében tett intézkedéseket, tevékenységeket, programokat értjük.

A beavatkozások sikeres megvalósítása érdekében a döntéshozók különböző intézkedéseket hoznak, tevékenységeket végeznek, illetve programokról határoznak. A kitűzött célokat sok esetben összetett szolgáltatásokkal, bonyolult programokkal lehet elérni, ami megnehezíti a célok megvalósítását szolgáló intézkedések kiválasztását, a tevékenységek megtervezését, illetve végrehajtását. A döntéshozók a jogszabályok megalkotásával, a szervezetek létrehozásával és az erőforrások allokációjával meghatározzák a beavatkozások végrehajtásának alapvető kereteit, feltételeit. A végrehajtást végző szervezetek ezen keretek között látják el feladataikat. A beavatkozások megvalósításának folyamatában számos olyan tényezővel, körülménnyel kell számolni, amelyek jelentősen veszélyeztetik a kitűzött célok hatékony és eredményes teljesítését. Kedvezőtlenül hatnak: a célok közötti ellentmondások, a végrehajtásban résztvevők feladataiban lévő átfedések, a nem szándékolt mellékhatások. Hatást gyakorol az a körülmény is, hogy hiányoznak a beavatkozások eredményességének megbízható mérését szolgáló eszközök, módszerek stb. Gyakran nagy a szakadék a döntéshozók elhatározása, és a végrehajtók teljesítése, a tényleges teljesítmények között.

A döntéshozók beavatkozásainak hatékonyságát és eredményességét a folyamatban résztvevő valamennyi fél tevékenysége befolyásolja, ezért a rendszerellenőrzést ki kell terjeszteni a beavatkozás teljes rendszerére, folyamatára, a beavatkozáshoz kapcsolódó valamennyi lényeges tevékenységre. Az Állami Számvevőszék rendszerellenőrzés keretében vizsgálja a döntéshozók beavatkozásait a közfeladatok és közszolgáltatások ellátását. A vizsgálat középpontjában a beavatkozás által kialakított rendszer áll, illetve azok a szereplők, amelyek hatnak, illetve részt vesznek a beavatkozás megvalósításában.

A „Módszertani útmutató a rendszerellenőrzéshez” összefoglalja a rendszerellenőrzés jellemzőit és közvetlen iránymutatást ad a számvetőségi ellenőrzések elvégzéséhez. A benne foglalt előírások, egyrészt követendő megközelítéseket, szempontokat, másrészt kötelezően betartandó szabályokat, eljárásokat tartalmaznak. A módszertani útmutató célja, hogy segítse az ellenőrzést végzőket abban, hogy szakmailag megalapozott döntéseket hozzanak az ellenőrzések lefolytatása során, és ezzel hozzájáruljanak az ellenőrzés jó minőségének biztosításához.

A módszertani útmutató szervesen illeszkedik Az Állami Számvetőség Ellenőrzési Kézikönyvében lefektetett ellenőrzés szakmai szabályok rendszerébe. A módszertani útmutató kidolgozásánál támaszkodtunk a számvetőségi átfogó- és teljesítmény-ellenőrzések korábbi eredményeire, valamint a rendszerellenőrzésekkel kapcsolatos nemzetközi tapasztalatokra is. Az INTOSAI 19. Kongresszusa (2007. Mexico) jóváhagyta a teljesítmény-ellenőrzések lefolytatására vonatkozó útmutatásokat (Implementation Guidelines for Performance Auditing)¹. Ez a dokumentum összefoglalja a rendszerellenőrzés alapvető vonásait, jellemzőit, amelyeket a módszertani útmutató kidolgozásánál alapul vettünk. Az útmutató számos helyen a teljesítmény-ellenőrzések módszertani útmutatójában részletesen kifejtett kérdésre utalásszerűen tér ki, nem ismétli meg azokat, pl. a teljesítmény értelmezéséhez kapcsolódó gondolatokat. A teljesítményekkel kapcsolatos fogalmakat az Ellenőrzési Kézikönyv, illetve a Módszertani útmutató a teljesítmény-ellenőrzéshez című kiadvány tartalmazza.

A módszertani útmutató öt fejezetből, függelékekből, illetve mellékletekből áll, amelyek közvetlen iránymutatást, utasítást adnak az ellenőrzési munka elvégzéséhez. Az első két fejezetben a rendszerellenőrzés általános keretei, valamint az ellenőrzési célok rendszere található. A következő három fejezet foglalkozik az ellenőrzések lefolytatásának fő szakaszaival – a tervezéssel, a vizsgálat lefolytatásával és a jelentéskészítéssel –, az elvégzendő feladatokkal, ellenőrzési eljárásokkal.

A rendszerellenőrzés módszertanához – a több pontban meghatározott témák vizsgálatához – részletes kérdéslistákat tartalmazó segédleteket kell kidolgozni, amelyek közvetlenül

¹ A dokumentum teljes szövege a www.issai.org honlapon, az ISSAI 3000 számon található. A rendszerellenőrzés alapvető kereteinek, jellemzőinek leírását a dokumentum 7. számú melléklete tartalmazza.

fölhasználhatók az egyes ellenőrzések tervezéséhez, az ellenőrzési program kialakításához, és a helyszíni ellenőrzés lefolytatásához. Ezek a kérdéslisták – tekintettel arra, hogy a teljesítménnyel összefüggésben felmerülő kockázatokra épülnek –, standard kritérium alapú kérdéseket tartalmaznak. Mivel nem lehet a kérdéslistákat mechanikusan alkalmazni az ellenőrzéseknél, minden esetben a konkrét helyzetekre kell adaptálni azokat. A módszertani útmutató segédleteiben lévő kérdéslistáknak elsősorban az a szerepük, hogy megkönnyítsék, irányítsák a szakmai döntéseket, az elvégzendő ellenőrzési feladatok meghatározását, s egyben viszonyítási alapként is szolgáljanak az ellenőrzési munka felülvizsgálatához.

I. FEJEZET

A fejezet a rendszerellenőrzés alapvető vonásaival, főbb sajátosságaival foglalkozik. Tartalmazza a számvevőszéki rendszerellenőrzés célját (az általános és főbb célokat), hatókörét és eredményeit, valamint kapcsolatát más ellenőrzésekkel.

1. A SZÁMVEVŐSZÉKI RENDSZERELLENŐRZÉS CÉLJA, EREDMÉNYE, KAPCSOLATA MÁS ELLENŐRZÉSEKKEL

1.1. Az Állami Számvevőszék jogi kötelezettsége, felhatalmazása, a rendszerellenőrzés célja

1.1.1. Az ÁSZ jogi kötelezettsége, felhatalmazása

Az Állami Számvevőszékről szóló 1989. évi XXXVIII. törvény 2. § (3) bek. szerint „Az Állami Számvevőszék ellenőrzi a központi költségvetés szerkezeti rendjébe tartozó fejezetek működését, a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak és az elkülönített állami pénzalapoknak a felhasználását, valamint a helyi önkormányzatok és a kisebbségi önkormányzatok gazdálkodását.”

Ugyancsak e törvény 16. § (1) bekezdése alapján „az Állami Számvevőszék az ellenőrzéseit célszerűségi, eredményességi és törvényességi szempontok szerint végzi.”

A fenti rendelkezések alapján az Állami Számvevőszék rendszerellenőrzéseket végez az államháztartás területén, így a központi költségvetés fejezeteinél, az elkülönített állami pénzalapoknál, a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainál, az önkormányzatoknál,

emellett rendszerellenőrzések keretében vizsgálja a társasági formában működtetett szervezetek, a közüzemi vállalatok, az Országgyűlés által alapított közalapítványok gazdálkodását, működését.

1.1.2. A rendszerellenőrzés célja

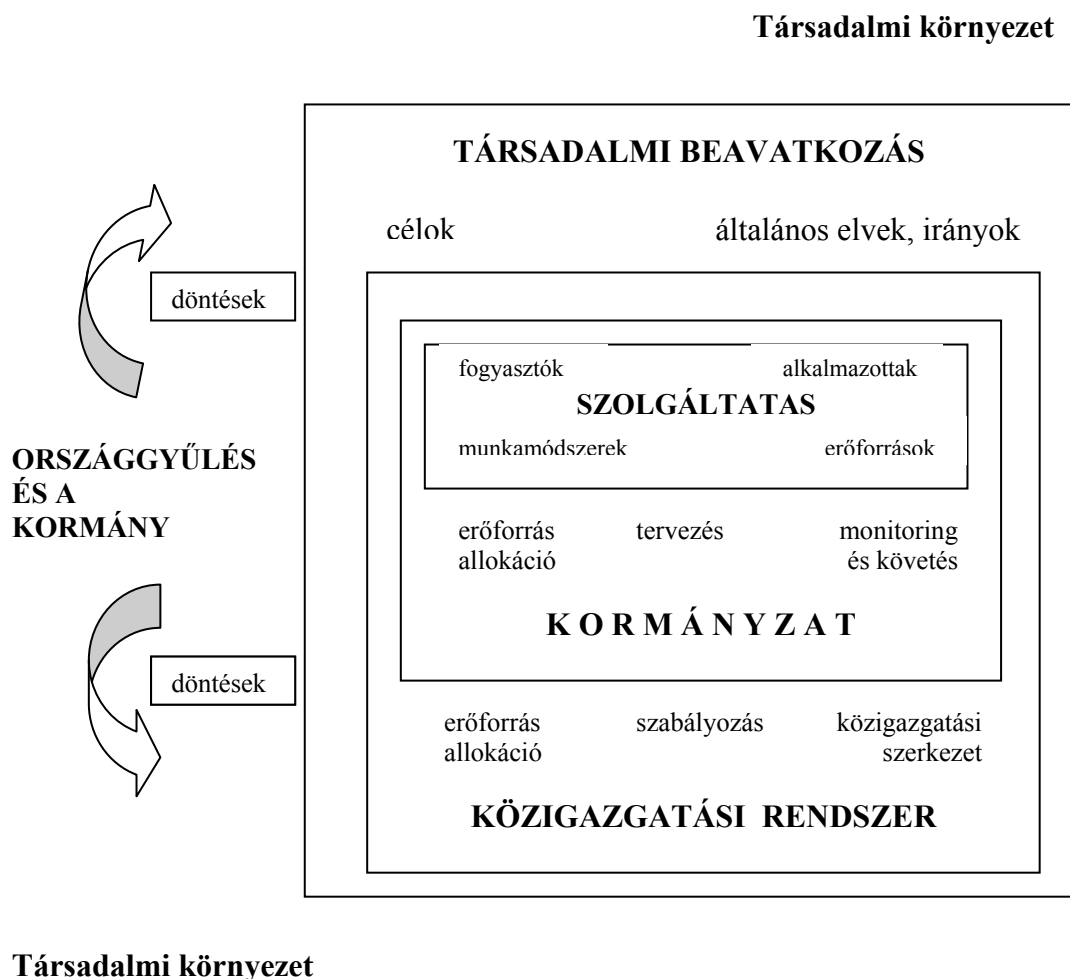
A rendszerellenőrzés a teljesítmény-ellenőrzések körébe tartozik, az eredményességet rendszerközpontú megközelítésben vizsgálja². Ez a megközelítés azon alapszik, hogy az Országgyűlés, a Kormány (miniszterek) és az önkormányzatok (együtt döntéshozók) beavatkozásai egymásra ható és funkcionálisan egymástól kölcsönösen függő elemekből álló rendszerek. **A döntéshozók beavatkozásai a jogszabályokban és az állami irányítás egyéb eszközeiben meghatározott feladatok ellátása érdekében tett intézkedések, tevékenységek, programok.** A beavatkozások végrehajtása eredményességének elemzésére, értékelésére általánosan használt megközelítés az úgynevezett „cél-eszköz” modell. Ebben a modellben a végrehajtás egy olyan folyamatként írható le, ahol az általános célokat részcélokra, illetve eszközökre bontják, a végrehajtásban részt vevő szervezeteket elszámoltatják arról, hogy eredményesen végezték-e feladataikat, szolgáltatásaikat. Az ellenőrzés középpontjában nem az egyes szervezetek elszámoltatása, hanem a beavatkozás rendszere eredményességének értékelése áll.

A rendszerellenőrzés azt vizsgálja, hogy az Országgyűlés, a Kormány és az önkormányzatok beavatkozásainak következményeként gazdaságosan és hatékonyan teljesültek-e azok a célok, amelyeket el akartak érni – az erőforrásokallokációjával, a költségvetési szervek és más szervezetek létrehozásával, jogszabályalkotással – annak érdekében, hogy a tervezett társadalmi-gazdasági és szociális változások megvalósuljanak.

² A számvevőszéki rendszerellenőrzés célja, tartalma és terjedelme összhangban van az INTOSAI Implementation Guidelines for Performance Auditing (Végrehajtási útmutató a teljesítmény-ellenőrzéshez) című dokumentumban foglaltakkal.

A döntéshozók beavatkozásainak rendszere, annak felépítése, elemei – amelyre az ellenőrzés irányul – a következő modell segítségével írható le.

1.sz. ábra



Az ábra megmutatja a döntéshozók beavatkozásai megvalósításának összetettségét, a beavatkozás folyamatának struktúráját.

- **SZOLGÁLTATÁS – a modell első eleme**

A közfeladat, a közszolgáltatás elvégzése a modell központi elemét képezi. A szolgáltatások nyújtásában a termelés (előállítás) és a fogyasztás egyidejűleg valósul meg, ezért a rendszernek a fogyasztók, az alkalmazottak, az erőforrások és a munkamódszerek egyaránt részét képezik. A szolgáltatást végző szervezeteknek hatékonyan és eredményesen kell feladataikat elvégezniük. E cél megvalósításához hozzájárulhatnak: a jól motivált és

képzett alkalmazottak; az erőforrások racionális felhasználása; a jó munkamódszerek; a fogyasztók igényeinek ismerete és a fogyasztók megfelelő tájékoztatása.

- **KORMÁNYZAT – a modell második eleme**

A szolgáltatás egy kormányzati rendszer keretében valósul meg, amely központi szerveket (minisztériumokat), valamint regionális és helyi szerveket foglal magába.

A kormányzati rendszernek az a funkciója, hogy allokálja az erőforrásokat, megtervezze és irányítsa a tevékenységek végrehajtását, nyomon kövesse és értékelje a folyamatok, a feladatok megvalósítását, továbbá elősegítse a döntéshozók beavatkozásainak végrehajtását, ellenőrzését. Az adminisztrációs rendszereknek tehát fontos szerepük van a beavatkozások eredményes teljesítésében.

- **KÖZIGAZGATÁSI RENDSZER³ – a modell harmadik eleme**

A közigazgatás szerkezete egy újabb keretet képez a szolgáltatási és a kormányzati rendszerek körül. Az Országgyűlés és a Kormány nemcsak a társadalmi beavatkozásokról és az ezekhez fűződő politikai célokról döntenek, hanem további kérdésekről is határoznak, így pl.: a végrehajtó közigazgatási rendszer struktúrájáról, a költségvetési rendszerről és a szabályozási rendszerről, amelyek irányítják a szolgáltatási rendszerek működését, és befolyásolják a döntéshozói beavatkozások megvalósításának eredményességét.

- **TÁRSADALMI KÖRNYEZET – a modell kerete**

Végül azt is figyelembe kell venni, hogy a közsféra egy adott társadalmi környezetben működik. A különböző szervezetek és érintett csoportok érdekérvényesítési képessége jelentősen befolyásolhatja a társadalmi beavatkozás végrehajtásának módját.

A döntéshozók beavatkozásainak rendszerszerű megközelítése megmutatja, hogy a kormányzati szervezetek, vagy más közigazgatási szervek cselekedetei csak egyike a széles körű kapcsolatnak az események, folyamatok teljes láncolatában. Ezért az egyes szerveze-

³ A közigazgatási rendszer fogalmát a különböző tudományágak eltérő megközelítéséből, a közigazgatás más-más elemét kiemelve határozzák meg. A közigazgatás leírható, mint szervezetrendszer, mint egyes állami funkciók gyakorlója, és mint a közigazgatási feladatokat megvalósító közszolgálati alkalmazottak összessége. A közigazgatás szervezetrendszere az államigazgatási szervek rendszere mellett az önkormányzati igazgatási szervek rendszerét, valamint az ún. autonóm államigazgatási szerveket foglalja magába. (Ez utóbbiak sajátos feladatokat ellátó, az Országgyűlés közvetlen irányítása, felügyelete alá tartozó szervezetek.)

tek tevékenységét más befolyásoló tényezők, mint pl. a társadalmi környezet, a szabályozás, az erőforrások, a szervezeti keretek figyelembevételével kell értékelni.

A döntéshozók beavatkozásainak rendszerszerű megközelítése az eredményesség ellenőrzésének egy tágabb kiterjesztésére ad lehetőséget. Ez esetben az ellenőrzés alapvető kérdése az lesz, hogy „A döntéshozók beavatkozásait jól alakították-e ki?” Az ellenőrzések eredményei pedig a jó kormányzás, irányítás megítélésére adnak lehetőséget.

1.1.3. A rendszerellenőrzés jellemzői

A rendszerellenőrzést – amely a döntéshozók beavatkozásai eredményességének vizsgálatára irányul – ki kell terjeszteni az összes tényezőre, amelyeknek hatása van arra, hogy a kitűzött célok milyen mértékben teljesülnek. A vizsgálat középpontjában maga a döntéshozói beavatkozás áll, így kisebb a kockázata annak, hogy az érintett szervezetek közül valamelyiknek a szerepe, jelentősége túlértékeltté váljon.

Az eredményességi ellenőrzésnek fontos részét képezi a tevékenységek és a döntéshozatali rendszer értékelése. Ezért nem elegendő csupán a kitűzött célok megvalósulását akadályozó tényezők, okok feltárása, egyszerű bemutatása. Azokra a tényezőkre kell nagy figyelmet fordítani, amelyeket befolyásolni lehet. A befolyásolható tényezőknek két nagy csoportja van:

- **A szervezetek tevékenysége** – ez esetben az ellenőrzés számára az a kérdés, hogy az érintett szervezetek a megvalósítandó beavatkozásokat tekintve a legmegfelelőbbben végzik-e feladataikat?
- **A közigazgatás struktúrája** – ez esetben az ellenőrzés számára az a kérdés, hogy a szabályozási rendszer, az erőforrásokra fordítható költségvetési előirányzatok és a végrehajtást végző szervezeti rendszer megfelel-e a megvalósítandó beavatkozások céljainak?

Az eredményesség rendszerközpontú ellenőrzése során vizsgálni kell mind a közigazgatás struktúráját, mind pedig a végrehajtó rendszer, szervezetek tevékenységét. A döntéshozók beavatkozásai eredményességének rendszerszemléletű vizsgálatával elhárul a szűk megközelítésből származó kockázat, vagyis annak a lehetősége, hogy pl. az ellenőrzés csak a végrehajtásban tárja fel a hibákat, hiányosságokat, az irányításban nem. A beavatkozás teljes folyamatát vizsgálni kell, mert így megbízhatóbbak lesznek az ellenőrzés eredmé-

nyei, ami nemcsak az eredményességet korlátozó tényezők és okok jobb megértését, hanem a javítás lehetőségeinek pontosabb meghatározását is elősegíti.

A rendszerellenőrzésnél mindenekelőtt az alábbi szempontokat kell érvényesíteni:

- Kiindulópont a közszolgáltatás, az állami feladatellátás egy meghatározott területe, ahol az ellenőrzés az e területre irányuló **döntéshozói beavatkozásokat vizsgálja**. Az ellenőrzés akár egyetlen beavatkozásra is irányulhat.
- A vizsgálat **tárgya** (területe) **maga a rendszer**, amelyet a döntéshozók beavatkozásai alakítanak ki, továbbá azok a szervek, csoportok, amelyek hatnak, illetve részt vesznek az adott beavatkozás megvalósításában.
- Az **eredményekre vonatkozó adatokat** – az elemzés és értékelés alapjául szolgáló információkat – az ellenőrzéseknek **mindig tartalmazni kell**.

A rendszerellenőrzés alkalmazásánál még további szempontokat is figyelembe kell venni:

- A rendszerellenőrzés általában nem fedi le a vizsgálatban érintett szervezetek valamennyi tevékenységét, ezért **az ellenőrzési eredmények alapján nem lehet átfogó értékelést adni az érintett szervezetek teljes működésének eredményességéről**. Kivételt képeznek azok az esetek, amikor a szervezet, program működését kizárólag a vizsgált intézkedéssel kapcsolatos tevékenységek alkotják.
- **Ha az ellenőrzésre kiválasztott beavatkozások a vizsgált rendszerek tevékenységében prioritást élveznek**, az ellenőrzési eredmények alapul szolgálhatnak a rendszer működése eredményességének átfogó megítéléséhez. Az ellenőrzési területek kiválasztásával, megfelelő szelekcióval kell biztosítani, hogy az állami feladatok ellátásában kulcsszerepet betöltő központi irányító szervek működésének eredményességéről képet alkothassunk.
- **Az ellenőrzést a kiválasztott központi beavatkozással összefüggésben valós teljesítmény-információkra, adatokra kell alapozni**. Ezeket az információkat, adatokat az ellenőrzések tervezése során kell összegyűjteni a valós helyzet megismerésére azért, hogy az ellenőrzési munkát a legkockázatosabb területekre lehessen összpontosítani.

-
- **A rendszerellenőrzések eredményei a döntéshozók intézkedései javításának lehetőségére, irányaira, esetleges módjaira hívják fel a figyelmet,** de minden esetben – ha erre alkalom nyílik – ki kell térni az eredményesség számszerűsíthető hatásainak bemutatására is.
 - **Már az ellenőrzés tervezési szakaszában el kell dönteni, hogy az ellenőrzéssel milyen célokat kívánunk elérni.** Az ellenőrzések végső céljának tisztázása nemcsak az ellenőrzési munka hatékonyságának javításához járul hozzá, hanem az ellenőrzési eredmények jobb hasznosíthatóságához is.

1.1.4. A rendszerellenőrzés területei

Az ÁSZ rendszerellenőrzéseket az alábbi területeken végez:

- **a közszolgáltatásokat érintő beavatkozásoknál** (pl. az ellátó rendszerek jelentős átalakítása; a közszolgáltatás minőségének javítása; a közszolgáltatás költségeinek csökkentése; a közszolgáltatás igénybevételi lehetőségének kiterjesztése vagy szűkítése esetén);
- **a költségvetési rendszerek átalakítására irányuló beavatkozásoknál** (a teljesítmény-orientált költségvetési gazdálkodás kiépítése és működésének elősegítése érdekében hozott intézkedések);
- **jelentős társadalmi problémák, feszültségek megoldására, illetve feloldására szolgáló intézkedéseknél, programoknál** (az irányító szervek által a hatáskörükbe tartozó területeken meghozott döntések, valamint azok végrehajtásának értékelése);
- **a szervezetek által végzett tevékenységek, működési folyamatok javítására** tett intézkedéseknél.

A rendszerellenőrzéseket a legnagyobb kockázatot hordozó területekre kell összpontosítani (1. sz. függelék). Általában nagy kockázatot jelentenek a döntéshozók beavatkozásainak eredményességére az alábbi tevékenységek:

- az ágazat-politikai célok meghatározása, megalapozottságuk és összhangjuk biztosítása;

-
- a tervezés megalapozása és a terv végrehajtását veszélyeztető belső és külső kockázatok kezelése, a kitűzött célok megvalósításával együtt járó nem kívánatos hatások, hátrányok mérséklése;
 - az erőforrások prioritások szerinti elosztása;
 - az intézkedések, tevékenységek, programok végrehajtásának szervezettsége, a feladatok, hatás- és felelősségi körök elhatárolása;
 - a megfelelő érdekeltségi és ösztönzési rendszer kialakítása, következetes működése;
 - a tevékenységek, programok megfelelő monitoring rendszerének kiépítése és az információk alapján a szükséges intézkedések végrehajtása;
 - a tevékenységek, programok értékelési rendszerének kialakítása, amely biztosítja a teljesítmény (gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség) megítéléséhez szükséges információkat, adatokat, módszereket, eljárásokat és az értékelés elvégzéséhez szükséges forrásokat;
 - a belső ellenőrzés kialakítása és eredményes működése.

1.1.5. A rendszerellenőrzés eredményei

Az ÁSZ a rendszerellenőrzésekkel a közpénzekkel történő gazdálkodás átláthatóságának és az elszámoltathatóságnak az erősítéséhez, valamint a kormányzás, irányítás javításához kíván hozzájárulni. Ezért az ellenőrzések eredményeként:

- független véleményt biztosít az Országgyűlés számára az ellenőrzött tevékenységek, programok, szervezetek által a teljesítményeik javítása érdekében alkalmazott irányítási, szabályozási (belső kontroll) rendszerekről;
- független véleményt biztosít az ellenőrzött szervezetek által közzétett teljesítmény-információk, beszámolók megbízhatóságáról;
- kiszűri a nem megfelelően működő területeket, rendszereket, segítve az érintett szervezeteket a javítást szolgáló intézkedések megtételében;

-
- felhívja a figyelmet a működés javítását szolgáló eszközökre, eljárásokra, munkamódszerekre, így mindenekelőtt:

= a társadalom szükségleteinek jobb felmérésére;

= a célok (beleértve az elvárt eredményeket) pontos meghatározására;

= a célok és feladatok következetes lebontására;

= a tervezési, irányítási és kontrollrendszerek javítására;

= az eljárások átláthatóbbá tételére;

= a monitoring rendszer és a felügyelet, valamint a belső ellenőrzés javítására;

= a teljesítmény-információk tartalmának és hozzáférhetőségének javítására.

1.2. A rendszerellenőrzés, a teljesítmény-ellenőrzés, a pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzés, illetve a belső kontrollrendszer kapcsolata

1.2.1. A rendszerellenőrzés, a teljesítmény-ellenőrzés és a pénzügyi szabályszerűségi ellenőrzés

A **rendszerellenőrzés a teljesítmény-ellenőrzések csoportjába tartozik** és a döntéshozók beavatkozásainak eredményességét rendszer megközelítésben vizsgálja. Az ellenőrzés középpontjában a beavatkozások rendszere eredményességének értékelése áll, de esetenként kiterjedhet a beavatkozások eredményeinek (outputjainak, közbenső és végső hatásainak) vizsgálatára is.

A **teljesítmény-ellenőrzés** a közpénzek felhasználása gazdaságosságának, hatékonyságának és eredményességének értékelésére irányul. Az ellenőrzések szervezetekre, tevékenységekre, programokra terjedhetnek ki, de általában nem tartalmazzák a teljesítmény mindhárom elemének (gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség) egyidejű vizsgálatát. Ezért a teljesítmény-ellenőrzések eredményei – kivételes esetektől eltekintve – nem adnak elegendő alapot a vizsgált terület teljesítményének átfogó értékelésére. A gyakorlatban a teljesítmény-ellenőrzések különböző formái, fajtái alakultak ki, mint pl. a költséghaté-

konysági, az eredményességi vizsgálatok, vagy a programértékelések stb. A teljesítmény-ellenőrzés gyűjtő fogalom és azokat az ellenőrzéseket lehet ide sorolni, amelyek különböző megközelítéseket alkalmazva ugyan, de a közpénzek elköltésének, felhasználásának gazdaságosságát, hatékonyságát, eredményességét értékelik.

A **teljesítmény-ellenőrzésnek két fő típusa** van aszerint, hogy közvetlenül magára a teljesítményre (gazdaságosság esetében pl. a beszerzések mennyiségének, minőségének, szerkezetének értékelésére, valamint a beszerzési árakra; a hatékonyság esetében az erőforrások kihasználására, az átlagköltségekre; az eredményesség esetében pedig az outputok mennyiségére, minőségére, illetve az általuk kiváltott közvetlen és végső hatásokra) irányulnak-e, vagy az ezekhez tartozó működési folyamatokat, valamint az ezekbe épített kontrollrendszerek megfelelőségét, kielégítő működésüket értékelik-e. A **teljesítmény-ellenőrzések** első csoportjába tartozók **eredményközpontú**, míg a második csoportba sorolhatók **rendszerközpontú ellenőrzéseknek tekinthetők**.

Az eredményekre irányuló ellenőrzések főként olyan kérdésekre keresik a választ, mint: „milyen eredményeket (outputokat, hatásokat) értek el, vagy teljesítették-e a követelményeket és/vagy a célokat?” Ebben az esetben az ellenőrzés a gazdaságossággal, a hatékonysággal és az eredményességgel összefüggő, tényleges teljesítményekre irányul, amelyeket adott normákhoz (célokhoz, szakmai standardokhoz stb.) vagy az adott ellenőrzéshez kifejlesztett ellenőrzési kritériumokhoz viszonyítva értékelnek. Az ellenőrzési kritériumokat is többnyire már az ellenőrzés megkezdése előtt pontosan meghatározzák.

A rendszerközpontú ellenőrzések arra keresik a választ, hogy megfelelő intézkedéseket és eljárásokat alakítottak-e ki az erőforrások gazdaságos megszerzése, hatékony felhasználása és a kitűzött célok, szándékolt hatások elérése érdekében. A vizsgálatok a belső kontrollrendszerek azon elemeire, eszközeire és eljárásaira összpontosulnak, amelyeknek döntő szerepük van a jó teljesítmények biztosításában. Az ellenőrzés eredményeként azt értékelik, hogy ezek a kontrollok megfelelőek-e (vagyis képesek-e a felmerülő kockázatokat a kívánt szinten tartani), illetve, hogy a vizsgált időszakban kielégítően működtek-e.

A teljesítmény-ellenőrzések két fő típusa, más megközelítésben, kritérium alapú ellenőrzésnek nevezhető, mindkét esetben a vizsgálatoknál előre meghatározott kritériumokat kell alkalmazni. A teljesítmény-ellenőrzések másik jelentős csoportját alkotják a probléma központú vizsgálatok. Ezek a teljesítménnyel kapcsolatos problémák meghatározására,

illetve okainak feltárására irányulnak. Az ellenőrzések kiindulópontját a nem kielégítő teljesítmények – a teljesítménnyel kapcsolatos problémákra utaló információk – képezik. Az ellenőrzés célja a feltételezett problémák igazolása és értelmezése, valamint ezek okainak feltárása, elemzése. A lehetséges okokra és következményekre hipotéziseket kell fölállítani, és ezeket kell ellenőrizni. A hipotézisek fölállításánál lényegében az ellenőrzött terület működésének gazdaságosságát, hatékonyságát és eredményességét leginkább veszélyeztető kockázatokat kell figyelembe venni.

Ezeket figyelembe véve a **rendszerellenőrzés a probléma központú vizsgálatok csoportjába tartozik** azzal a sajátossággal, hogy az ellenőrzések a döntéshozók beavatkozásainak folyamatát, illetve ezek rendszerét átfogják⁴. E sajátosságok alapján lehet a rendszerellenőrzést a teljesítmény-ellenőrzéseken belül elkülöníteni, önálló csoportnak, fajtának tekinteni.

A **pénzügyi szabályszerűségi ellenőrzés** a pénzügyi beszámolók (elszámolások) megbízhatóságának, valamint a pénzügyi műveletek jogszerűségének, szabályszerűségének vizsgálatára terjed ki. A pénzügyi ellenőrzés eredményeként kiadott ellenőri vélemény a felsorolt szempontok szerint általános értékelést ad a pénzügyi beszámolóról (elszámolásról).

⁴ A költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003.(XI. 26.) Korm. rendelet 2. § c) pontja a rendszerellenőrzést a következőkben határozza meg: „a rendszerellenőrzés a rendszerek (irányítási, végrehajtási, pénzügyi lebonyolítási, beszámolási és ellenőrzési) működésének átfogó vizsgálata, melynek keretében a szabályszerűség, szabályozottság, gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség kerül ellenőrzésre”. Ebből a meghatározásból a működés-folyamatok valamennyi területére kiterjedő, a szabályszerűségi és teljesítmény szempontokat egyaránt magában foglaló, átfogó ellenőrzésre lehet következtetni.

A kormányrendeletben foglalt rendszerellenőrzést (célját és terjedelmét) a Pénzügyminisztérium által közzétett „Rendszerellenőrzési módszertan” (System audit) értelmezi, pontosítja, amelyből mindenekelőtt két fő sajátosságot lehet kiemelni. A rendszerellenőrzésnek egyik fontos vonása az, hogy szervezet-centrikus, a másik pedig az, hogy a szervezet belső kontrollrendszerének átfogó vizsgálatára, értékelésére irányul.

A számvevőszéki rendszerellenőrzés, amint az a fentiekből is következik, a döntéshozók beavatkozásainak (intézkedések, tevékenységek, programok) hatékonyságát és eredményességét vizsgálja, ami kiterjed a beavatkozás teljes folyamatára. Az ellenőrzés a beavatkozásban érintett szervezeteket csak abból a szempontból vizsgálja, hogy a megvalósítandó beavatkozásokat tekintve, a legmegfelelőbbben végzik-e feladataikat. A számvevőszéki rendszerellenőrzés tehát a beavatkozások folyamatát helyezi a középpontba és azokat a rendszereket, amelyeket maga a beavatkozás alakít ki, s arra keresi a választ, hogy az érintett szervezetek tevékenysége, az általuk kialakított rendszerek, mennyiben segítették, vagy gátolták a döntéshozók céljainak megvalósulását.

A rendszerellenőrzés, a teljesítmény-ellenőrzés, a pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzés főbb jellemzőit az alábbi táblázat foglalja össze:

Szempontok	Teljesítmény-ellenőrzés		Pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzés
	Rendszerellenőrzés	Egyéb fajtái	
Cél	Értékelni, hogy a döntéshozók beavatkozásai eredményesek-e	Értékelni, hogy a közpénzeket gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen használták-e föl	Értékelni a pénzügyi beszámolók (elszámolások) megbízhatóságát és a pénzügyi műveletek jogszerűségét, szabályszerűségét.
Az ellenőrzés fő területei	A döntéshozók beavatkozásai (intézkedések, tevékenységek, programok) rendszerei	Szervezetek, tevékenységek, programok	Pénzügyi műveletek, számviteli kimutatások
Szükséges szakismeret	Közgazdaságtan, szociológia, ágazati gazdaságtanok, közigazgatás stb.	Közgazdaságtan, szociológia, ágazati gazdaságtanok, közigazgatás stb.	Számvitel, közgazdaságtan, ágazati gazdaságtanok
Módszerek	Ellenőrzésenként eltérőek	Ellenőrzésenként eltérőek	Standardizált módszerek
Ellenőrzési kritériumok	Ellenőrzésenként eltérőek	Ellenőrzésenként eltérőek	Jogszabályokban, szabályzatokban
Jelentések	Alkalmilag közzétettek szerkezetileg és tartalmilag alapvetően az egyes ellenőrzésekhez igazodnak	Alkalmilag közzétettek szerkezetileg és tartalmilag alapvetően az egyes ellenőrzésekhez igazodnak	Vélemény a költségvetésről, zárszámadási jelentés és minősítő vélemény Alkalmilag közzétett jelentések Részben szabványosított

1.2.2. A rendszerellenőrzés és a belső kontrollrendszer

Az államháztartás működésére vonatkozó törvények és más jogszabályok a költségvetési pénzeszközök hatékony és eredményes felhasználásának követelményét fogalmazzák meg. Ennek biztosítása érdekében az államháztartás szereplői számára számos feladatot, illetve a feladatok végrehajtására eljárási szabályokat írnak elő. Ezért a vezetésnek a felelőssége abban van, hogy a hatáskörébe tartozó területen a működésbe olyan kontrollokat építsen ki, működtessen, amelyek képesek a tevékenységeket és az elvégzésükhöz szükséges erőforrásokat a kitűzött célokhoz – a legmegfelelőbb módon, hatékonyan és eredményesen – hozzárendelni.

A működés különböző területein végbemenő (munka)folyamatok célirányos vezérlését a kontrollrendszer biztosítja. A működési terület sajátosságaihoz és az adott területen világosan és konkrétan meghatározott célokhoz igazodó kontrollrendszer kiépítésével és működtetésével jelentős mértékű biztosítékot lehet teremteni a jó teljesítmények elérésére.

A teljesítmény-orientált (gazdaságos, hatékony és eredményes) működés tehát a feladat (tevékenység és cél) központú irányításon és tervezésen, a megfelelő belső kontrollrendszeren alapul. A belső kontrollrendszer általános elemeinek – a kontrollkörnyezet, a kockázatértékelés, a kontrolltevékenységek, az információ és kommunikáció, a monitoring, valamint a nyomon követés – tartalmát és konkrét rendszerét a működés sajátosságaihoz (terület, jellemzők, formák stb.) kell igazítani.

A teljesítmény-orientált működés feltételeinek kialakítása, valamint annak folyamatos biztosítása a szervezet vezetőinek feladata és felelőssége a vonatkozó jogszabályokban meghatározott hatáskörök szerint.

A döntéshozók beavatkozásai (intézkedések, tevékenységek, programok) – amint azt az 1. sz. ábra mutatja – hierarchikusan felépülő szervezetrendszerben valósulnak meg. A szervezeteknek funkcióik és hatáskörük szerint kell a beavatkozással kapcsolatos feladatokat, illetve tevékenységeiket elvégezniük. A beavatkozáshoz tartozó tevékenységek láncolatában a beavatkozás céljaihoz igazodó kontrollrendszer kiépítésére van szükség. A folyamatban részt vevő szervezeteknek saját belső kontrollrendszereiket kell alkalmazni arra, hogy a beavatkozással kapcsolatos feladataikat hatékonyan és eredményesen végezzék. Ez egyben azt is jelenti, hogy az érintett szervezetek beavatkozással kapcsolatos belső kontrolljainak illeszkedniük kell a beavatkozás teljes folyamatát átfogó kontroll-

rendszerhez. Ez utóbbi kereteinek meghatározása, illetve megfelelő kiépítésének, működésének elősegítése, ellenőrzése a beavatkozás irányítását végző szervek (pl. minisztériumok) vezetőinek feladata és felelőssége. A beavatkozás kontrollrendszere kereteinek meghatározása előfeltétele annak, hogy a végrehajtást végző szervezetek, illetve azok vezetői a beavatkozás fő céljainak megfelelő belső kontrollokat hozzanak létre (nyilvánvaló például, hogy a monitoring rendszerre –a teljesítménnyel kapcsolatos adatok összegyűjtésére, a mutatók kiszámítására – vonatkozó megfelelő útmutatás hiányában lehetetlen az eredményesség átfogó értékelése, megítélése).

A rendszerellenőrzés a beavatkozás teljes folyamatát átfogó kontrollrendszer megfelelőségét és működését vizsgálja annak érdekében, hogy feltárja és értékelje azokat a kulcsfontosságú kontrollokat, amelyek jelentős hatást gyakorolnak a beavatkozás eredményességére. Ebben az esetben az ellenőrzés közvetlen célja a kontrollok értékelése, gyakran azzal összefüggésben, hogy a tapasztalható (igazolt) eredménytelenség mennyiben vezethető vissza a kontrollok hiányára, nem megfelelő működésére. A rendszerellenőrzések keretében esetenként szükség lehet az eredményesség (outputok, hatások) közvetlen vizsgálatára, értékelésére is. Ekkor a kontrollrendszer vizsgálata, illetve értékelése csak eszközként szolgál arra, hogy a megbízható ellenőrzési eredmények eléréséhez szükséges elvégzendő ellenőrzési munka mennyiségét meghatározzuk.

1.3. A „value for money” jelentősége a rendszerellenőrzésnél

A széles körben használt „value for money”, vagyis a „pénzért értéket” kifejezés azt jelenti, hogy az ellenőrzési tevékenységnél (mint minden más közfeladat, szolgáltatás ellátásánál) biztosítani kell, hogy az adófizetők a pénzükért használható, jó minőségű terméket, szolgáltatást kapjanak, – közgazdasági terminológiát használva – az általuk hozott áldozattal arányos javakhoz (jószágokhoz) jussanak.

E követelmény érvényre jutásában első lépésként kitüntetett szerepe van az ellenőrzési terület, téma kiválasztásának, mert ez behatárolja, hogy az ellenőrzési eredményeket az érintettek milyen módon és mértékben tudják felhasználni. Már az ellenőrzések tervezésénél el kell dönteni, hogy a tervezett rendszerellenőrzéssel az Állami Számvevőszék milyen formában kívánja elősegíteni a döntéshozók intézkedéseinek javítását.

II. FEJEZET

A fejezet a rendszerellenőrzés alkalmazásával foglalkozik, magában foglalja a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség vizsgálatára vonatkozó fő kérdéseket; az ellenőrzéshez szükséges információk, adatok megbízhatóságával kapcsolatos követelményeket; a rendszerellenőrzés alkalmazásának feltételeit, valamint főbb munkaszakaszait.

2. A RENDSZERELLENŐRZÉS ALKALMAZÁSA

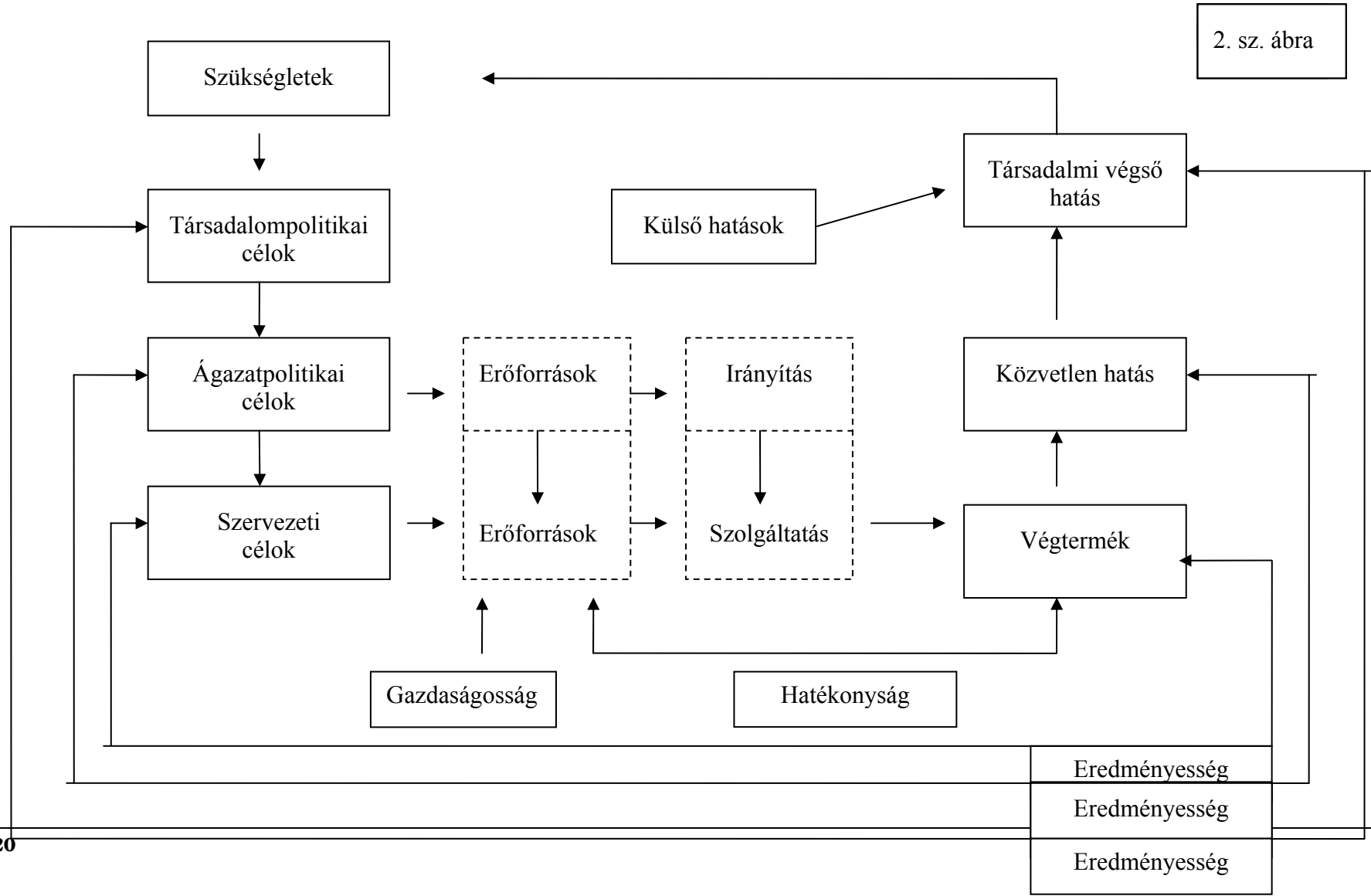
2.1. A teljesítmény (gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség) vizsgálata a döntéshozók beavatkozásainak rendszerében

A döntéshozók beavatkozásainak (intézkedéseinek, tevékenységeinek, programjainak) rendszerét bemutató modellből (1. sz. ábra) láthatók a beavatkozások megvalósításának fő szereplői, valamint az egyes szereplők alapvető funkciói. Ezek ellátásához tartozó feladataikat, tevékenységeiket gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen kell végezniük, vagyis működésük valamennyi területén olyan szervezeti kereteket, munkamódszereket és eljárásokat kell kialakítaniuk, amelyek kellő biztosítékot jelentenek a jó teljesítmény elérésére.

A teljesítménnyel kapcsolatos általános követelményeket az intézkedések, tevékenységek, programok teljes folyamatának egyes elemeihez, illetve az ezekhez tartozó munkafolyamatokhoz kapcsolva lehet és kell értelmezni, vagyis a teljesítménykritériumokat kialakítani. Ez kiinduló pontot jelent az ellenőrzés kérdéseinek (céljainak) meghatározásához is. Az egyes rendszerellenőrzések jelentősen különböznek egymástól, ezért minden esetben el kell végezni a teljesítményekkel kapcsolatos konkrét célok, követelmények meghatározását. A döntéshozók beavatkozását tükröző modellből kiindulva és a tevékenységek (programok, intézkedések) logikai menetéhez, lépéseikhez igazodva értelmezhetőek a teljesítmény-követelmények, amelyek alapján standard kérdéslisták (kritérium alapú kérdések) állíthatók össze. Ezek számottevő segítséget adnak az egyes ellenőrzések elvégzéséhez.

A 2. sz. ábra megmutatja a beavatkozás (tevékenységek, intézkedések, programok) folyamatának fő elemei és a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség közötti kapcsolatokat. A teljesítmény-kategóriák (gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség) tartalmával és a teljesítménymutatókkal kapcsolatos további információkat a 2. sz. függelék tartalmazza.

2. sz. ábra



2.1.1. Az eredményesség ellenőrzése

A döntéshozók beavatkozásai eredményességének megítéléséhez szükséges értékelni, hogy:

- egyértelműen, világosan határozták-e meg a társadalompolitikai, ágazatpolitikai, valamint a szervezeti (szervezeti egységek) célokat;
- megalapozottak-e a társadalompolitikai – ágazati és szervezeti célok, ezek konzisztens rendszert alkotnak-e;⁵
- meghatározták-e az ágazatpolitikai célok prioritásait;
- megalkották-e a döntéshozók beavatkozásainak hatékony és eredményes végrehajtásához szükséges jogszabályokat;
- kialakították-e a célok (végtermékek, közvetlen hatások és társadalmi végső hatások) teljesítésének mérésére, értékelésére alkalmas mutatókat;
- számba vették-e a beavatkozások nemkívánatos mellékhatásait és megfelelő terveket készítettek-e kezelésükre;
- kiépítették-e a megbízható adatokat és információkat szolgáltató monitoring rendszert, amely a vezetőknek rendszeresen, megfelelő időben tájékoztatást ad a kitűzött feladatok, célok megvalósításáról;
- megtervezték-e a beavatkozás végrehajtásának értékelését, megfelelő értékelési módszereket és eljárásokat alkalmaztak-e;
- elegendő mennyiségű és megfelelő minőségű erőforrás állt-e rendelkezésre az értékelések elvégzéséhez;
- megfelelő ismeretekkel és tapasztalattal rendelkeztek-e az értékelések elvégzéséhez;

⁵ A társadalompolitikai, illetve ágazatpolitikai célok vizsgálata nem arra irányul, hogy kétségbe vonja (felülvizsgálja) a politikai célok helyességét, kiválasztását. Az ellenőrzés azok megalapozottságát értékeli, vagyis azt, hogy mennyiben támasztották alá ezeket a célokat. (A kiválasztott célokat megfelelő helyzetfelmérésre, elemzésre és értékelésre, valamint az érintettek körének ismeretére, továbbá az elvárt hatások számbavételére stb. alapozták-e.)

-
- kijelölték-e az értékelések elvégzéséért, azok ellenőrzéséért, valamint az értékelések és ellenőrzések eredményei alapján szükséges intézkedésekért felelős vezetőket;
 - megfelelő beszámolási és tájékoztatási rendszert alakítottak-e ki a döntéshozók intézkedéseinek eredményeiről.

2.1.2. A gazdaságosság és a hatékonyság ellenőrzése

A döntéshozók beavatkozásai gazdaságosságának és hatékonyságának megítéléséhez értékelni kell, hogy:

- megalapozott-e a költségvetési tervezés, a tervben reálisan számba vették-e a szükséges humán- és más erőforrásokat;
- figyelembe vették-e a költségvetési tervezés során a lehetséges kockázatok hatásait;
- megfelelő intézkedéseket tettek és eljárásokat alakítottak-e ki annak érdekében, hogy a szükséges humán- és más erőforrásokat megfelelő időben és minőségben a lehető legkisebb ráfordítással szerezzék meg;
- kialakították-e a humánerőforrások megtartására, fejlesztésére, értékelésére és ösztönzésére vonatkozó intézkedéseket, eljárásokat;
- számba vették-e pontosan, világosan és teljes körűen a kitűzött célok teljesítéséhez elvégzendő feladatokat, meghatározták-e a feladatok megoldásának módját, az eljárási szabályokat;
- kialakították-e az elvégzendő feladatokhoz igazodóan a szervezeti kereteket és meghatározták-e a feladat-, hatás- és felelősségi köröket;
- alkalmaznak-e megfelelő intézkedéseket és eljárásokat annak érdekében, hogy az alkalmazottak világosan értsék az elvégzendő feladataikat és ezek kapcsolódását a kitűzött célok teljesítéséhez;
- kialakították-e a munka irányítására, felügyeletére, illetve felülvizsgálatára és értékelésére vonatkozó eljárásokat;

-
- megfelelő intézkedéseket tettek-e a munkavégzés tárgyi feltételeinek védelmére, megőrzésére, továbbá optimális kihasználása érdekében, különös tekintettel az alkalmazott informatikai rendszerekre.

2.2. A rendszerellenőrzéshez szükséges – pénzügyi, statisztikai, szakmai – információk, adatok megszerzése, megbízhatósága

A rendszerellenőrzést megbízható pénzügyi adatokra és teljesítmény-információkra kell alapozni, mert ezekkel lehet igazolni a döntéshozók beavatkozásainak hatékonyságával és eredményességével kapcsolatos problémákat. Az ellenőrzés közvetlenül ugyan nem az outputok és hatások értékelésére irányul, de kiindulásképpen hitelt érdemlően bizonyítani kell, hogy a vizsgálat alá vont probléma valós. E nélkül a rendszerellenőrzés csak feltételezéseken alapulna, ami a konkrét helyzetre vonatkozóan megalapozatlan megállapításokat és javaslatokat eredményezne. A rendszerellenőrzéshez különböző forrásokból szerezhetünk információkat.

- **A költségvetési szervektől származó pénzügyi adatok, teljesítmény-információk**

Az ellenőrzéshez megbízható teljesítmény-információkhoz, illetve az ezekhez szükséges pénzügyi adatokhoz akkor lehet teljes biztonsággal hozzájutni, ha a vizsgált területen output orientált költségvetési rendszer működik. Ez azt jelenti, hogy a költségvetési előirányzatok megállapítása, a költségvetés végrehajtását segítő kontrollrendszer, az értékelési és ösztönzési rendszer, az elvárt teljesítmények a mennyiségileg és minőségileg meghatározott outputokhoz kötődnek. Ilyen körülmények között a költségvetési rendszerben az ellenőrzéshez teljesítményadatokat lehet találni, s első lépésként ezen adatok, információk megbízhatóságát kell vizsgálni.

A magyar költségvetési rendszerben – ami jellemzően input orientált –, a teljesítmény-információk, illetve a hozzájuk kapcsolódó pénzügyi adatok közvetlenül nem állnak rendelkezésre, különösen a költségvetési szervek esetében. Jelenleg ugyanis nincs olyan dokumentum, amely egységes keretrendszerbe foglalva mutatná be adott évben a beavatkozások céljaihoz, a célok megvalósítását szolgáló tevékenységekhez tartozó tervezett és ténylegesen teljesített outputokat, s mindehhez a könyvviteli rend megbízható pénzügyi adatokat rendelne. Jobb a helyzet azoknál az előirányzatoknál, amelyeket céljelleggel elkülönítettek a költségvetésben, és programok finanszírozására használják föl. A progra-

mok dokumentációja ugyanis kedvezőbb feltételeket teremthet a szükséges teljesítmény-információk és pénzügyi adatok megszerzéséhez.

A rendszerellenőrzésnél tehát arra is fel kell készülni, hogy a szükséges teljesítmény-információhoz, vagy annak egy részéhez az ellenőrzéshez esetenként begyűjtött adatokból lehet hozzájutni. Egy-egy területre vonatkozóan teljesítmény-információkat szerezhetünk már befejezett számvevőszéki ellenőrzések megállapításaiból is. A számvevőszéki teljesítmény-ellenőrzések tervezése során az ÁSZ éves ellenőrzési tervébe kerülő ellenőrzési feladatok kiválasztásánál célszerű az ellenőrzések egymásra épülésének lehetőségét is mérlegelni.

- **Szakmai statisztikai adatok**

A rendszerellenőrzéseknél gyakran szükség lehet a közszolgáltatásokra vonatkozó szakmai statisztikai adatokra (az adott területre vonatkozó makró adatokra, pl. az ellátottak száma, jellemzői, a ráfordítások alakulása). Ezeket az adatokat a KSH kiadványaiban, vagy az illetékes minisztériumtól szerezhetjük meg. A szakmai statisztikai adatokat többnyire a változások értékeléséhez lehet fölhasználni, de lehetőséget adnak bizonyos helyzetértékelések elvégzésére is. A hazai statisztikai adatok mellett esetenként nemzetközi statisztikai adatokra is szükség lehet. Az adatok használata előtt mindenkor tisztázni kell azok tartalmát, ami különösen fontos a nemzetközi statisztikai adatok esetében.

- **Egyéb adatforrások**

A rendszerellenőrzéseknél a vonatkozó szakirodalom, az általános kutatási jelentések, vagy a vizsgált területről készült tanulmányok, felmérések több szempontból is elősegíthetik a szükséges információk, adatok megszerzését. Ezek először is hozzájárulnak az ellenőrzés területére vonatkozó tárgyi ismeretek bővítéséhez, amelyek nélkülözhetetlenek a teljesítmény-információk tartalmának megértéséhez. Másodszor segítenek a teljesítményt befolyásoló tényezők feltérképezésében, s ennek alapján megalapozottan dönteni lehet az ellenőrzéshez szükséges adatokról és információkról. Harmadszor hozzájuthatunk közvetlenül a teljesítmény-értékelések eredményeihez, amelyek az értékelési módszereken túl betekintést engednek a teljesítménnyel kapcsolatos főbb kockázatokba, a jobb teljesítményeket eredményező gyakorlati megoldásokba stb. Ez utóbbiakat nemcsak a szükséges adatok és információk meghatározásánál, hanem az ellenőrzési célok pontosításánál, vagy a gyengeségek okainak feltárásánál is föl lehet használni.

Ilyen adatforrások felhasználása esetén minden esetben meg kell győződni arról, hogy azok tárgyszerűek és objektívek. Ezért célszerű azokat lehetőség szerint más forrásból származó információkkal megerősíteni. Abban az esetben, ha a teljesítménnyel összefüggésben az egyes adatforrások lényegesen eltérő információt tartalmaznak, felhasználásuktól célszerű eltekinteni.

2.3. A rendszerellenőrzés alkalmazásának feltételei

A rendszerellenőrzéseknél több fontos körülményt és feltételt kell mérlegelni, amelyek együttesen vagy akár külön-külön is döntő szerepet játszanak abban, hogy az ellenőrzést jó minőségben, hatékonyan és eredményesen lehessen elvégezni. Ezeknek a feltételeknek a meglétéről, illetve biztosíthatóságáról már az ellenőrzési munka kezdeti szakaszában, az ellenőrzési téma kiválasztása, illetve az ellenőrzés megtervezése során meg kell győződni.

- **A rendszerellenőrzés várható eredményei hozzáadott értéket jelentenek**

A rendszerellenőrzés alkalmazásánál elsőként azt kell számba venni, hogy a kiválasztott téma (terület és ellenőrzési célok, szempontok) vizsgálatának várható eredményei hogyan segíthetik elő a döntéshozók beavatkozásainak eredményes megvalósítását. Az ellenőrzés várható eredményei hozzáadott értéket jelentenek akkor, ha:

- tárgyszerű, új információkat biztosítanak a vizsgált beavatkozások eredményességéről, az ezt befolyásoló tényezőkről, a beavatkozás hátterét jelentő problémákról és a problémák megoldása érdekében tett intézkedések megfelelőségéről;
- elősegítik a beavatkozások során hozott döntések, illetve a döntést hozók (személyek, szervezetek) tevékenységének értékelését, ezen keresztül az elszámoltatást;
- a javaslatok révén javulhat a szervezetek tevékenységének minősége, a feladatellátás hatékonysága és eredményessége.

- **Megbízható adatok és információk az ellenőrzés területéről**

A rendszerellenőrzéshez, amint arról korábban már szó volt, különböző jellegű és sokféle forrásból származó adatokra, információkra van szükség. Már az ellenőrzés tervezésekor át kell tekinteni a szükséges adatok és információk körét, és meg kell győződni arról, hogy azok megfelelő időben és ráfordítással megszerezhetők-e.

Ha az adatok megbízhatóságát illetően kétségek merülnek föl, vagy jelentős költségekkel járna megszerzésük, az ellenőrzésre vonatkozó elképzeléseket, a tervet fölül kell vizsgálni.

- **Az ellenőrzéshez szükséges erőforrások, különös tekintettel a speciális szakmai ismeretekre**

A rendszerellenőrzés gyakran összetett és bonyolult társadalmi problémák megoldását célzó országgyűlési, kormányzati intézkedések vizsgálatára irányul. Ezért körültekintéssel kell felmérni az ellenőrzések elvégzéséhez szükséges erőforrások mennyiségét és összetételét. Egyes kérdések, problémák vizsgálatához (az adott területen folyó tevékenységek, a munkafolyamatok, a szervezeti megoldások, a tevékenységek eredményeire vonatkozó adatok, információk tartalmának megértéséhez) olyan speciális szakmai ismeretekre is szükség lehet, amit külső szakértők bevonásával lehet biztosítani.

A rendszerellenőrzések sikeres lefolytatása jelentős mértékben a vizsgálatokban résztvevők konstruktív együttműködésén és az ellenőrzési munka folyamatos irányításán, koordinálásán alapszik. Különösen fontos ez azoknál a probléma központú ellenőrzéseknél, amikor az ellenőrzési kritériumokat az ellenőrzés tervezése-előkészítése során nem lehet teljes körűen meghatározni. Ekkor az ellenőrzés előrehaladásával, a vizsgált probléma okainak lépésről-lépésre történő feltárásával, megismerésével lehet az ellenőrzési kritériumokat is továbbfejleszteni. Az ellenőrzés lefolytatása során szerzett információk alapján a vizsgálatvezető irányításával az ellenőrzést végzőknek rendszeresen felül kell vizsgálniuk az ellenőrzés eredményeire vonatkozó hipotéziseket és meg kell erősíteni, vagy szükség esetén módosítani kell az elvégzendő további feladatokat. Az ellenőrzést végzők közötti, valamint az ellenőrzöttel folytatott kommunikáció teszi lehetővé az ellenőrzési munkával, illetve annak eredményeivel kapcsolatos problémák megfelelő, időben történő felismerését és megoldását.

2.4. A rendszerellenőrzési munka szakaszai

A rendszerellenőrzés során – a teljesítmény-ellenőrzések más fajtáihoz hasonlóan – az ellenőrzés területétől és céljától függően nagyon különböző, összetett feladatokat kell elvégezni. Minden esetben körültekintéssel kell az ellenőrzési kritériumokat kiválasztani, vagy az ellenőrzés során tapasztalt jelenségek okait feltárni.

Tekintettel arra, hogy a rendszerellenőrzések általában komplex, sok esetben bonyolult, sok elemet magában foglaló rendszerekre, folyamatokra terjednek ki, az ellenőrzések alapos előkészítésének és a helyszíni vizsgálat során a munka irányításának, koordinálásának különösen fontos szerepe van abban, hogy a kitűzött ellenőrzési célokat maradéktalanul és jó minőségben lehessen teljesíteni. A rendszerellenőrzést valóban az ellenőrzést végzők és az ellenőrzésben érintett felek közötti folyamatos kommunikációnak lehet tekinteni.

A rendszerellenőrzési munkát az alábbi fő szakaszokra kell felosztani:

- **Az ellenőrzések tervezése**

Az ellenőrzések tervezése lényegében két fő célt szolgál, egyrészt lehetőséget ad arra, hogy az ellenőrzési tevékenység az ÁSZ stratégiájában meghatározott célok megvalósítását szolgálja, másrészt biztosítsa az egyes ellenőrzési feladatok gazdaságos, hatékony és eredményes végrehajtását. A tervezés két szinten folyik: az ÁSZ szintjén és az ellenőrzési feladatok szintjén. Mindkét szinten alapos tervezési munkára van szükség ahhoz, hogy az ellenőrzési jelentések jó minőségét és az ÁSZ erőforrásai felhasználásának hatékonyságát és eredményességét biztosítsák.

Az ÁSZ szintjén folyó tervezés során valósul meg az éves ellenőrzési tervbe kerülő ellenőrzési feladatok kiválasztása, illetve a rendelkezésre álló erőforrások elsődleges szétosztása. A tervezés során hozott döntések hivatottak biztosítani a tervbe vett feladatok és az erőforrások összhangjának megteremtését.

Az ÁSZ éves ellenőrzési tervében szereplő feladatokat végrehajtásuk előtt tovább kell pontosítani, vagyis részletesen meg kell tervezni ahhoz, hogy az ellenőrzési munkát célirányosan és hatékonyan lehessen elvégezni. Az ellenőrzési feladat tervezésének eredményeként elkészített ellenőrzési program teremt kapcsolatot az ÁSZ ellenőrzési tervében kijelölt ellenőrzés és a tényleges ellenőrzési munka között. A rendszerellenőrzésnél az ellenőrzési program részletezettsége nagyban függ az ellenőrzés sajátosságaitól (terület, szempontok, célok) és a helyszíni ellenőrzésben résztvevők tapasztalataitól. Ha a speciális körülmények nem teszik lehetővé az ellenőrzési munka teljes körű – részletes - megtervezését, az ellenőrzés végrehajtása, a helyszíni vizsgálatok elvégzése szorosabb együttműködést, folyamatos irányítást és koordinációt igényelnek.

- **Az ellenőrzések végrehajtása**

A helyszíni vizsgálatok alapvető célja az ellenőrzési megállapításokhoz szükséges ellenőrzési bizonyítékok összegyűjtése. Az ellenőrzési programban meghatározott ellenőrzési célok (kérdések), valamint a hozzájuk tartozó ellenőrzési kritériumok együttesen meghatározzák a bizonyítékok azon körét, amelyek alapján az ellenőrzési megállapításokat meg lehet tenni. A megszerzett ellenőrzési bizonyítékokat folyamatosan felül kell vizsgálni abból a szempontból, hogy azok az ellenőrzés céljához igazodóan eleget tesznek-e az ellenőrzési bizonyítékokkal szemben támasztott követelményeknek.

A rendszerellenőrzéseknél esetenként az ellenőrzési programban nem lehet teljes körűen meghatározni az ellenőrzési kritériumokat, ilyenkor a vizsgálat előrehaladásával lehet azokat kialakítani. Az is előfordulhat, hogy a helyszíni vizsgálatok közbeni eredményei szükségessé teszik a vizsgálódás kiterjesztését, elmélyítését vagy irányának módosítását. Ezekben az esetekben a vizsgálatvezető feladata és felelőssége, hogy a helyszíni ellenőrzési munkákat a megfelelő irányba terelje.

- **A számvevőszéki jelentések elkészítése**

A számvevőszéki jelentés elkészítésénél azokat a követelményeket kell érvényesíteni, amelyeket általában a teljesítmény-ellenőrzésekről készített jelentésekkel szemben a vonatkozó szakmai dokumentumok⁶ előírnak. A rendszerellenőrzéseknél különösen, ha azok közérdeklődésre számot tartó területekre, problémákra (pl. valamely közszolgáltatásra, vagy jelentős társadalmi programokra) irányulnak, kiemelt figyelmet kell fordítani arra, hogy a jelentés tárgyyszerűségét megőrizve világos üzeneteket közvetítsen a társadalom számára.

A rendszerellenőrzési munkával szembeni alapvető követelmények:

- **Az ellenőrzési munka dokumentálása**

Az ellenőrzési munkát annak valamennyi fő szakaszában megfelelően dokumentálni kell. A munkadokumentumok összekötő kapcsolatot képeznek a helyszíni ellenőrzés és a számvevőszéki jelentés között, amelynek teljes körűnek és megalapozottnak kell lenniük ahhoz, hogy lehetővé tegyék az ellenőrzés megértését, az elvégzett munka áttekintését, felülvizsgálatát, értékelését.

⁶ Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyve, valamint a Módszertani útmutató a teljesítmény-ellenőrzéshez

- **Az ellenőrzések jó minőségének biztosítása**

Az ellenőrzések és az ellenőrzési munka jó minőségének biztosításához Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyvében, „A számvevőszéki ellenőrzés minőségirányítási rendszerre” című harmadik könyvben meghatározott elveket, követelményeket és eljárásokat kell figyelembe venni, illetve alkalmazni. Az ellenőrzés során elvégzett munkát, illetve annak eredményeit a fentiekben meghatározott eljárásoknak megfelelően felül kell vizsgálni. A felülvizsgálatot a csatolt mellékletekben szereplő kérdéslisták alapján kell elvégezni.

III. FEJEZET

A fejezet bemutatja a rendszerellenőrzés tervezése keretében a vizsgált rendszer, tevékenység, program gazdaságos, hatékony és eredményes működését veszélyeztető kockázatokat, a lényegesség kérdését. Ezekre alapozva kell meghatározni az ellenőrzés részletes céljait, az ellenőrzési kritériumokat, a szükséges ellenőrzési bizonyítékokat, amihez a tervezés során megfelelő ismereteket, adatokat és információkat kell összegyűjteni, értékelni. A tervezési munka megalapozza az előtanulmány elkészítését, az erre épülő ellenőrzési program meghatározását, majd ezt követően a számvevői jelentés elkészítését. Az ellenőrzési munka alapos megtervezése befolyásolja a számvevőszéki jelentés megállapításainak, következtetéseinek, javaslatainak kialakítását, meghatározását is.

3. A RENDSZERELLENŐRZÉS VÉGREHAJTÁSÁNAK MEGTERVEZÉSE

A rendszerellenőrzés megtervezésekor⁷, sikeres lefolytatásához, a számvevői és számvevőszéki jelentések jó minőségének biztosításához az ellenőrzés valamennyi szakaszában szem előtt kell tartani, hogy a **rendszerellenőrzés nyolc pillérre épül**, ami egymást követő, feltételező követelmények rendszerét jelenti. Egy olyan logikai folyamat, ami a követelmények együttes alkalmazását teszi szükségessé, ezek:

- a kutatható, megválaszolható kérdések;
- a szükséges, egyben nélkülözhetetlen információk;

⁷ A rendszerellenőrzés tervezésénél figyelembe kell venni Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyvében, az „Útmutató a standardok alkalmazásához” című ötödik könyvben meghatározott elveket, követelményeket, eljárási szabályokat és az ÁSZ Szervezeti és Működési Szabályzatát.

-
- az információs források;
 - az ellenőrzés tervezése, ami minden kérdést felölel;
 - az ellenőrzési kérdésekhez tartozó adatgyűjtési módszerek;
 - a begyűjtött adatok elemzésére felhasznált módszerek;
 - azok a kockázatok, korlátok, amelyek az adatgyűjtés értékelésének folyamatában, illetve a kérdések megválaszolásában merülnek fel;
 - az ellenőrzés üzenete, hozzáadott értéke, illetve a teljesítményértékelés előremutató mondanivalója.

A pillér elemeit folyamatosan értelmezni, értékelni kell, figyelembe véve az egyes információs szinteket:

- A rendszerellenőrzések a **döntéshozók által létrehozott** – gyakran összetett, bonyolult – **beavatkozások** (intézkedések, tevékenységek, programok) **vizsgálatára irányulnak**. Ezért az ellenőrzés folyamatában olyan szakmai döntéseket kell hozni, amelyekhez elengedhetetlenül szükségesek a jó szakmai ítélőképesség, az egyéni kezdeményezőkészség, a vizsgálatot végzők közötti konstruktív együttműködés. **Szilárd szakmai ítélőképességre van szükség** az ellenőrzési célok és a kritériumok meghatározásánál, a megfelelő mennyiségű és minőségű ellenőrzési bizonyíték összegyűjtésénél, valamint a megállapítások és következtetések kialakításánál.
- Az **ellenőrzés céljait** egyértelmű, megválaszolható **kérdések formájában kell feltenni**, amelyeket világos **struktúrába kell rendezni**. Ez azt jelenti, hogy a feltett kérdések tematikusan összefüggnek, kiegészítik egymást, de nincs közöttük átfedés. A **fő kérdések** több szintű alábontásánál biztosítani kell, hogy az adott szinten megfogalmazott kérdések együttesen teljes körűek, összességükben elegendőek legyenek a fölöttük levő kérdés megválaszolásához. A kérdések rendezésével nyilvánvalóvá válik, hogy melyek azok, amelyeket nem lehet a struktúrába illeszteni, vagyis nem szükségesek a feltett kérdések megválaszolásához. Az alacsonyabb szintű kérdéseket – a kritériumokra figyelemmel – eldöntendő kérdésként kell megfogalmazni.

-
- A rendszerellenőrzések sikeres lefolytatásának alapját a **megalapozott tervezés** képezi. Az ellenőrzés lefolytatása során hasonlóan fontos szerepet játszik az **ellenőrzési programban** foglalt feladatok **megvalósításának nyomon követése**, az elvégzett feladatok értékelése, szükség esetén a kiigazítások, módosítások elvégzése. Különös hangsúlyt kap ez a feladat azoknál az ellenőrzéseknél, ahol a tervezés során nem lehet teljes körűen meghatározni az ellenőrzési kritériumokat. Ekkor a vizsgálatvezetőnek még nagyobb gondot kell fordítani az ellenőrzési munka felügyeletére, felülvizsgálatára.
 - A rendszerellenőrzések gyakran érinthetnek vitatott, a különböző érdekcsoportok által eltérően értékelt **kérdéseket**, problémákat. Körültekintéssel kell eljárni, ezek vizsgálatánál különös gondot kell fordítani az ellenőrzési **bizonyítékokra**, azok tárgyilagosságára, megbízhatóságára, hitelességére. Az ellenőrzési bizonyítékok minősége, megbízhatósága növekszik, ha az adatok, információk összegyűjtésére, elemzésére különböző módszert használunk. Ezeket a vizsgált téma, illetve az ellenőrzési kérdések függvényében kell meghatározni.
 - A jó minőség biztosítását jelentősen befolyásolhatja az, hogy milyen mértékben számolnak az ellenőrzés során felmerülő lehetséges **kockázatokkal**. Ezért az ellenőrzési munka minden fázisában az ellenőrzést végző csoportnak meg kell határoznia, hogy milyen problémák, mekkora valószínűséggel merülhetnek fel, és ezeknek milyen hatásuk lehet az ellenőrzésre, illetve hogyan lehet a kockázatok felmerülésének valószínűségét csökkenteni, a felmerülő kockázatokat kezelni.
 - A rendszerellenőrzés folyamatában meg kell ismerni a döntéshozók beavatkozásának rendszeréhez tartozó tevékenységek átfogó **kontrollrendszerét**, ami befolyásolja a beavatkozás céljainak elérését, a tevékenység szabályszerű, hatékony, eredményes ellátását, a vagyonvédelmet, az elszámolások megbízhatóságát.
 - A rendszerellenőrzések alapos előkészítése, megtervezése eredményeként hipotézisek⁸ állíthatók fel az ellenőrzési megállapításokra, következtetésekre vonatkozóan, körvonalazhatók a **számvevőszéki jelentés várható üzenetei**. Ez lehetőséget

⁸ Hipotézis: annak feltételezése, hogy az adott problémák léteznek, melyek ezek lehetséges okai, milyen következményekkel járhatnak.

ad arra, hogy a vizsgálati eredmények alapján, időben ellenőrizhessük a felállított hipotéziseket, szükség esetén módosítsuk, kiegészítsük az ellenőrzési feladatokat.

- Az ellenőrzött rendszerhez kapcsolódó szervezetekkel a korai kapcsolatfelvétel fontos szerepet játszik a **konstruktív párbeszéd** kialakításában, ami jelentősen segíti az ellenőrzési feladatok végrehajtását. Segítséget nyújt abban, hogy a vizsgált rendszer szereplői megértsék az ellenőrzés célját, az alkalmazott ellenőrzési kritériumokat, módszereket, ezzel az eljárással az esetleges véleménykülönbségekre már korán fény derülhet. Az ellenőrzött rendszerről, tevékenységről, programról szerzett vélemények hozzájárulhatnak az ellenőrzési program pontosításához is.

Az ellenőrzés megtervezése alapvetően két fő szakaszra bontható. **Első szakasz** az ÁSZ éves ellenőrzési tervének kialakításához kapcsolódó tervezési munkafolyamat, amely a tervbe kerülő ellenőrzési témakörök, azaz az egyes ellenőrzések kiválasztására irányul. Ebbe a szakaszba tartozik az éves ellenőrzési tervében szereplő feladatok végrehajtási kereteinek meghatározása, aminek részletezettségét az igazgatóságok éves operatív terve foglalja magába.

A **második szakasz** (felkészülés, előkészítés) az ellenőrzés végrehajtását (vizsgálati szakasz) megalapozó munkafolyamat. Az ellenőrzésre való felkészülésnek, a végrehajtandó feladatok előkészítésének alapvető célja, hogy az ÁSZ éves ellenőrzési tervben szereplő feladatot az ellenőrzési céloknak megfelelően, gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen, az előírt időben és jó minőségben végezzük el.

Az ellenőrzés **tervezésének egymásra épülő szakaszai** vannak, amelyek magukba foglalják:

- a felkészülést, az előkészítést, az ellenőrzési feladat meghatározását;
- a tervezés dokumentálását, az előtanulmány elkészítését, felülvizsgálatát;
- az ellenőrzési program elkészítését, felülvizsgálatát, jóváhagyását, illetve a program ismeretében az ellenőrzésben résztvevők felkészülését a feladatok végrehajtására.

3.1. Felkészülés az ellenőrzésre, az előkészítés feladata

3.1.1. Az ellenőrzési feladatok kiválasztása

A rendszerellenőrzés eszközként szolgál a közsféra működésének javításához. Ezért az Állami Számvevőszék éves ellenőrzési tervében javasolt ellenőrzési feladatok kiválasztásánál, mindenekelőtt a Számvevőszék stratégiájában meghatározott ellenőrzési irányokat, célokat, illetve a tervezés irányelveit kell figyelembe venni. Az igazgatóságok éves operatív ellenőrzési terve részletesen meghatározza az ellenőrzések ütemezését, személyi feltételeit. Mivel az éves operatív ellenőrzési terv keretjelleggel tartalmazza az ellenőrzési feladatokat, ezért az előkészítés során az ellenőrzési terület alapos megismerése, a kockázatok felmérése, értékelése alapján meg kell határozni az ellenőrzés céljait, hatókörét, a kritériumokat, illetve az ellenőrzött időszakot.

Az **ellenőrzési feladatok kiválasztásánál** az alábbi szempontokat kell érvényesíteni:

- Az ellenőrzésnek hozzáadott értéket kell eredményezni, így a vizsgált területről olyan információkat, ismereteket kell nyújtani, amelyek időszerűek és felhasználhatók a döntéshozók munkájának segítéséhez; az ellenőrzés megállapításai, javaslatai, eredményei alapján a számvevőszéki jelentéseket felhasználók a vizsgált területről tárgyyszerű és objektív képet alakíthatnak ki.
- Az ellenőrzésnek kiemelt problémákat, illetve problémás területeket kell érinteni. Minél nagyobb a kockázata annak, hogy nem érvényesülhetnek a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség követelményei, annál fontosabbá válik egy adott probléma vagy terület ellenőrzése. Ez utóbbi akkor ítélté fontosnak, lényegesnek, ha az ellenőrzés révén róluk szerzett ismeretek befolyásolják a számvevőszéki jelentést felhasználók véleményét, döntéseit, cselekedeteit.
- Az ellenőrzési feladatokat kockázatelemzés – az eredendő és a kontrollkockázatok előzetes értékelése – alapján kell kiválasztani. A lehetséges vagy létező problémákra utaló jelek összegyűjtése, dokumentálása, elemzése alapján következtetni lehet a kockázat mértékére. A döntéshozók beavatkozásai általában magas kockázatot hordoznak, így például, ha:
 - = a költségvetési előirányzatokban bekövetkezett változások jelentősek (nagymértékű csökkentés, növekedés);

-
- = a tradicionálisan nagy kockázatot hordozó területekre irányulnak (pl. beszerzések, környezettel, egészségüggyel, oktatással kapcsolatos területek);
 - = új tevékenységeket, programokat hoznak létre vagy a tevékenységek, programok feltételeiben lényeges változások történnek;
 - = összetett tevékenységek, programok, amelyek bonyolult együttműködést, illetve felelősségi rendszert igényelnek;
 - = az adott tevékenység vagy program gazdaságosságának, hatékonyságának, eredményességének a megítéléséhez hiányoznak a megbízható teljesítmény-információk;
 - = az érintettek széles körében jelentős ellenállást vált ki.

A téma kiválasztásánál **alapvető** követelmény, hogy a rendszerellenőrzésre kijelölt területen a **gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség ellenőrizhető legyen**, ennek **feltétele a teljesítmény kritériumok megléte**, illetve kialakításának lehetősége. Feltétel az is, hogy a vizsgálatok megállapításai, javaslatai érdemben, eredményben jelentősebbek legyenek, mint az ellenőrzés költségei. A téma kijelölésénél fel kell tárni az eredendő és a kontrollkockázatokat, illetve meg kell becsülni nagyságukat. Az ellenőrzési téma kiválasztását befolyásolják:

- a beavatkozást érintő különböző forrásokból (az érdekelt felektől, szakmai körökből) származó információk;
- a téma pontos kijelölésének lehetősége, aktualitása;
- a vonatkozó jogszabályok;
- az ellenőrzött beavatkozással kapcsolatos tevékenységeket ellátó szervezetek belső dokumentumai (költségvetési tervek, beszámolók, statisztikák, szervezeti stratégiák, vezetői döntések, a működésre vonatkozó belső szabályzatok, belső értékelések, ellenőri jelentések, a tevékenységre vonatkozó külső értékelések stb.);
- az ellenőrzött rendszeren kívül érintett felektől származó dokumentumok (tevékenység, program kedvezményezettjei, szolgáltatások felhasználói, szakmai szervezetek, tudományos intézmények, tanácsadó szervezetek);

-
- más ellenőrző szervezetek ellenőrzési jelentései.

Az ellenőrzési feladatok kiválasztása során megszerzett ismereteket áttekinthetően **dokumentálni kell** annak érdekében, hogy az ellenőrzési munka következő fázisában alapul szolgáljanak az információk és ismeretek további bővítéséhez és elmélyítéséhez.

Az előkészítés elején a rendszerellenőrzés témakörének pontos kijelöléséhez a fő kérdések, alkérdések megfogalmazásához, a prioritások kijelöléséhez indokolt az **ötletcsoport** (Brain-storming) **módszerét** alkalmazni. Ilyenkor a résztvevők – a megszerzett információk, helyzetfelmérés, dokumentációk alapján – megfogalmazzák azokat a kérdéseket, amelyek már előrevetítik az ellenőrzésre kerülő rendszer, tevékenység ellenőrzését megalapozó ellenőrzési program tartalmát. Áttekintik a vonatkozó, korábbi vizsgálatok javaslatait, a megtett intézkedések hatását, utalnak azokra a külső-belső kockázati tényezőkre, amelyek várhatóan befolyásolják a felkészülés és az előkészítés, illetve a helyszíni ellenőrzés időszakában sorra kerülő feladatokat. Javaslatoikat fogalmazzák meg a fő kérdésekre, az alkérdésekre – figyelembe véve az ellenőrzés célját –, szem előtt tartva a legnagyobb hozadék elvét, illetve az eredményes ellenőrzés lebonyolításának követelményeit. Célszerű a megbeszélés végén a kialakított kérdéseket kérdésfába (Részletes kifejtése a Módszertani útmutató a teljesítmény-ellenőrzéshez) rendezni.

3.1.2. A vonatkozó törvények, szabályok megismerése

A számvevőnek meg kell ismernie a döntéshozói beavatkozásokra, az ellenőrzött rendszerre, tevékenységre, programra vonatkozó jogszabályokat, rendelkezéseket, illetve az alapítói okiratban meghatározott követelményeket.

Meg kell ismerni azokat a jogszabályokat, amelyek a beavatkozást megvalósító rendszerben részt vevő szervezetek, tevékenységek, programok gazdálkodására vonatkoznak. Ezek közé tartoznak a költségvetési törvény, illetve más szakmai, ágazati törvények, kormányrendeletek, valamint az EU támogatásra vonatkozó rendelkezések, egyéb pénzügyi előírások. Előfordulhat, hogy az ellenőrzött szervezetekre specifikus szabályok vonatkoznak, ezért ezeket kiemelten kell kezelni. Mivel a rendszerellenőrzés általában több évet fog át, ezért fontos az alapvető jogszabályok változásainak nyomon követése. Emellett el kell készíteni az ellenőrzött rendszerre vonatkozó jogszabályok jegyzékét, kiemelve azokat a jogszabályhelyeket, amelyek az ellenőrzési feladatok meghatározásának végrehajtására különös fontossággal bírnak.

A jogszabályok értelmezésével kapcsolatos problémákat célszerű megvitatni az ellenőrzött rendszer felelős vezetőivel. A specifikus jogszabályi keretek megismeréséhez, értelmezéséhez segítséget nyújtanak a vezetéstől kért információk is. A számvevőnek ellenőriznie kell ezen információk teljességét és pontosságát.

3.1.3. A döntéshozói beavatkozást megvalósító rendszer, tevékenység, program megismerése

A megismerés magában foglalja a beavatkozás jellegét, az érintett rendszer, tevékenység, program célját, funkcióját, folyamatát, összetettségét, a rendelkezésre álló források nagyságát, a foglalkoztatottak számát, azaz a beavatkozás teljes folyamatát. Amennyiben a rendszer felelőse intézményeket, szervezeteket felügyel, tartalmazza azok tevékenységét, nagyságát, a telephelyek számát, elhelyezkedését is. Megerősítő információt kell szerezni a beavatkozást kiváltó okokról, körülményekről. Ezek megszerzése olyan komplex tevékenység, amely a beavatkozást kiváltó okoktól, körülményektől, a döntéseket végrehajtó területekig, azaz a beavatkozás célpontjáig tart.

A számvevőt a megfelelő mélységű ismeretek hozzásegítik azoknak a körülményeknek – eseményeknek, folyamatoknak, intézkedéseknek – a megértéséhez, értékeléséhez, amelyek jelentős szerepet játszhatnak a beavatkozáshoz kapcsolódó tevékenységek megismerésében. A tevékenységek kellő ismerete nélkülözhetetlen a beavatkozás folyamatában a teljesítmény-kategóriák, a gazdaságosság, hatékonyság és az eredményesség értelmezéséhez, a lényegesség mérlegeléséhez, valamint a kockázatértékelés elvégzéséhez. Az információgyűjtés a felkészülés megalapozó lépése, ami folyamatos feladatot jelent az ellenőrzési munka minden szakaszában, a megszerzett információk rendszerezésével, elemzésével, és értékelésével együtt.

A számvevőnek figyelmet kell fordítania arra, hogy a megismerés folyamatában az egyes információkból ne vonjon le elhamarkodott következtetéseket. Körültekintően, együtt kell elemezni, értékelni az összes információt azért, hogy a megalapozatlan prekonceptió kialakulását elkerülje, ami a vizsgálatok irányára vonatkozó téves döntéshez vezethet.

A döntéshozói beavatkozás céljait megvalósító **tevékenységek megismerése külső és belső tényezők vizsgálatán alapul.**

Külső tényezők minősül:

- a jogszabályok és az állami irányítás egyéb eszközei, a belső szabályozás, amelyek meghatározzák a beavatkozást megvalósító rendszer feladatát, jogkörét, tevékenységét, gazdálkodását stb.;
- a költségvetési gazdálkodásban bekövetkezett változások, melyek kihatnak a rendszer hatáskörére, jogosítványaira, erőforrásaira;
- a rendszer és a beavatkozás célja(i) elérése érdekében alapított intézmények, vállalkozások kapcsolata;
- az Országgyűlés és a társadalom kiemelt érdeklődése a beavatkozás céljait megvalósító, végrehajtó rendszer, vagy tevékenységei iránt;
- egyéb tényezők.

A belső környezethez tartozik:

- a rendszer stratégiája, éves tervei, feladatai;
- a rendszerhez kapcsolódó intézmények szervezeti felépítése;
- a rendszer tevékenysége, gazdálkodása, folyamatai, működése;
- a beavatkozáshoz kapcsolódó feladatok, tevékenységek ellátásához szükséges létszám nagysága, összetétele, felkészültsége, szakmai tevékenységenkénti megoszlása;
- a költségvetés nagysága, a finanszírozás forrása, módja, illetve ezek változása⁹;
- a vezetés által kialakított – a beavatkozáshoz kapcsolódó – kockázatkezelési eljárás;
- az információ és a kommunikáció folyamatának kialakítása, annak működése;
- a rendszer működésének szabályozottsága;
- a tevékenységek figyelemmel kísérésének, értékelésének módjai, a monitoring eljárások alkalmazása;

⁹ Ezek a külső tényezők között is fellelhetők.

-
- az ellenőrzési folyamat működése;
 - egyéb tényezők.

A külső és belső tényezők közül azokra kell nagyobb figyelmet fordítani a számvevőnek, amelyek a rendszer céljainak megvalósítása szempontjából a legnagyobb kockázatokat hordozzák.

A **tevékenység megismerését** segítő **források** igen sokrétűek. Az ellenőrzés előkészítése során át kell tekinteni:

- a beavatkozást meghatározó jogszabályokat, alapító okiratokat;
- az SzMSz-eket, ügyrendeket, munkaköri leírásokat;
- a vezetői értekezletek emlékeztetőit;
- az irányító testület vezetőinek megbeszéléseiről készült emlékeztetőket, jegyzőkönyveket;
- az irányító funkcióhoz kapcsolódó ellenőrzési tevékenységet;
- a rendszer területi elhelyezkedését;
- a rendszer stratégiáját, a kijelölt teljesítménycélokat, kritériumokat;
- a rendszer feladatát, költségvetését (pénzügyi terveit) tartalmazó dokumentumokat;
- a kockázatkezelés kialakított módszerét;
- a szabálytalanságok kezelésére kialakított eljárásrendet;
- a kontrollrendszer működését, dokumentumait;
- a belső kontroll rendszerét, az ellenőrzési nyomvonalat;
- a korábbi ellenőrzések során megszerzett dokumentumokat;
- a rendszernél végzett más külső ellenőrzések dokumentumait;
- a rendszer tevékenységéről megjelentetett tanulmányokat, kiadványokat.

A tevékenység átfogó ismerete alapvetően szükséges ahhoz, hogy a beavatkozás megvalósítását végrehajtó rendszer működésének irányításáról, a feladatok, a tevékenységek vég-

rehajtásáról, a kontrollok működéséről, a kockázatkezelésről a számvevő ismerete kellően megalapozott legyen.

A megismerés során **indokolt az ellenőrzött részéről kapcsolattartásra kijelölt vezetővel konzultálni**. A tevékenységről szerzett ismereteknek fontos szerepük van az ellenőrzés hatékony és eredményes lefolytatásában, a vizsgálati célok súlypontosításában, a szükséges bizonyítékok megszerzésében, értékelésében.

Az ellenőrzött rendszer, tevékenység, program megismerését szolgáló információgyűjtéshez **munkalapokat kell alkalmazni**. Ezeknek a munkalapoknak (kérdéslistáknak) a mintáját a rendszerellenőrzések fő területeihez kialakított segédletek tartalmazzák. Az ellenőrzésre való felkészülést a munkalapok tartalma befolyásolja, mivel segítik az ellenőrzés lefolytatását, ugyanakkor az elvégzett munka kontrolljaként is szolgálnak. A munkalapokat – minden egyes ellenőrzés esetében – egyedileg kell meghatározni. Tartalmuk a különböző ellenőrzéseknél jelentősen eltérhetnek egymástól, ugyanakkor a megszerzett információk más ellenőrzési feladatokhoz is felhasználhatók.

A számvevőnek elegendő ismerettel kell rendelkeznie az ellenőrzött rendszerről, (tevékenységről, programról) ahhoz, hogy képes legyen meghatározni, megérteni és értékelni azokat az eseményeket, ügyleteket és gyakorlatot, amelyek jelentős hatással lehetnek a rendszer feladatainak ellátására, gazdálkodására, kontrollrendszerére, kockázatkezelésére, a gazdaságossággal, hatékonysággal és az eredményességgel kapcsolatos követelmények érvényesülésére.

Ahhoz, hogy a számvevő az adott rendszer hosszabb időszakra vonatkozó gazdálkodását, tevékenységét, illetve programjai **teljesítményét megismerje, az alábbi kérdésekre kell választ keresni:**

- hogyan hozták létre az ellenőrzött rendszert, a tevékenységet, a programot;
- milyen feladatokat, folyamatokat lát el (szolgáltatásokat nyújt) az ellenőrzött rendszer, tevékenység, program;
- történtek-e jelentős változások, vagy a tevékenysége változatlan;
- milyen szervezeti struktúrában látja el feladatait;

-
- hogyan működik a kockázatkezelés, a kontrollrendszer az ellenőrzött beavatkozás rendszerében.

A számvevőnek a rendszer működéséről kellő információval kell rendelkezni a **kockázatok értékeléséhez**, választ kell kapni azokra a kérdésekre, hogy:

- kik a felelősek a tevékenységek, programok irányításáért, vezetéséért, szabályozásért, kik jogosultak a hatáskörök gyakorlására;
- kik azok a személyek, akiktől a leghatékonyabban szerezhetők meg a szükséges információk;
- milyen az ellenőrzött rendszer felépítése, jellege (centralizált, vagy decentralizált);
- melyek az ellenőrzött rendszer területi egységei és hogyan oszlanak meg közöttük a tevékenységek;
- milyen a belső ellenőrzés.

Az ellenőrzött rendszer elhelyezkedése, a működő egységek száma hatást gyakorolnak az ellenőrzési feladatra, ezért az egyes célok teljesítéséhez szükség van a kijelölt területek helyszíni ellenőrzésére is.

Az előkészítés során kiemelt szerepe van a helyzetfelmérés, helyzetelemzés alapján szerzett információknak, ismereteknek, melyek megalapozzák a teljesítmény-kategóriák – gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség – értelmezését, elősegítik a megfelelő teljesítmény-kritériumok – mértékek, mérőszámok, mutatók összessége –, azaz a bizonyítási eszközök kiválasztását is, mivel ezek pontos kijelölése hozzájárul az egyes kategóriák értékeléséhez.

Az ellenőrzött rendszerről, tevékenységről, programról megszerzett információkat és ezek ellenőrzési célok szerinti kiértékelésének eredményeit **munkadokumentumokban**¹⁰ kell rögzíteni. A folyamatos, megfelelő dokumentálás az ellenőrzési feladat végrehajtásának

¹⁰ Munkadokumentum: a számvevő által összeállított dokumentumok összessége, amelyek az ellenőrzés megállapításainak bizonyítását tartalmazzák (írásos vagy elektronikus). Ezeket sorszámozni és nyilvántartási jegyzékbe kell venni, melyek az előtanulmány, az ellenőrzési program, illetve a számvevői jelentés megalapozó dokumentációját képezik. A számvevő felelőssége az, hogy a munkadokumentumok megfeleljenek az ellenőrzés céljával összefüggő tartalmi és formai követelményeknek.

további szakaszaiban alapvető jelentőségű, még akkor is, ha minden információ, feltételezés, benyomás, amelyet a számvevő szerez, nem rögzíthető a munkadokumentumokban. Az előkészítés dokumentációjának ugyanakkor megfelelően részletezettnek kell lennie ahhoz, hogy az ellenőrzés későbbi szakaszában bekapcsolódó számvevők, illetve az ellenőrzési munka felügyeletét végző vezetők is elegendő információval rendelkezzenek.

3.1.4. Az adatgyűjtéshez felhasználható technikák, módszerek, a megszerzett információk elemzése, értékelése

A számvevőnek a megszerzett információk alapján szükség szerint elemzést kell végezni annak érdekében, hogy:

- **rendszeresse** ismereteit az ellenőrzött szervezetről és tevékenységéről;
- **meghatározza** a kockázatos területeket, s ezzel elősegítse a kockázatértékelést;
- **elősegítse** a szükséges vizsgálati eljárások jellegének és mennyiségének meghatározását, beleértve a vizsgálati szakaszban elvégzendő elemzéseket is.

A számvevőnek a rendszer, tevékenység, program megismeréséhez, az ellenőrzési kérdések kialakításához elegendő, mennyiségileg és minőségileg megfelelő adatokat, információkat kell összegyűjtenie.

Adatgyűjtési módszerek: interjúk, kérdőívek, esettanulmányok, tanúsítványok, fókusz csoport, ötletcsoport (Brain-storming), összehasonlítás (Banchmarking), naplózási technikák, másodlagos adatok, megfigyelés. Ezek a módszerek befolyásolják az ellenőrzési kérdések megválaszolását, figyelembe véve a 8 pillérre épített ellenőrzési követelményeket.

Megfigyelés módszerének alkalmazására általában akkor kerül sor, amikor a számvevő olyan ellenőrzést végez, amelynél az ellenőrzött esemény megtörténte után nem marad bizonyíték, vagy annak hitelessége kétséges. Ez esetben a számvevő személyes megfigyeléssel szerzi meg a szükséges információkat, az adatokat, illetve saját szemével akar meggyőződni a vizsgálat szempontjából fontos dolgokról.

Interjú indokolt használni összetett kérdések, okozati összefüggések megismeréséhez, minőségi információk megszerzéséhez. Az interjúkészítés időpontja, lefolytatása nem kötött. Hátránya, hogy a megszerzett információk megbízhatósága, teljes körűsége nem ga-

rantálható. Az interjú nyitott és zárt kérdésekkel egyaránt elvégezhető. Az előbbi általában az interjúalany beszéltetését szolgálja, az utóbbi a tényszerű adatok megszerzésére irányul. Előnye, hogy a személyes konzultációval véleményeket, minősítéseket, hozzáállást ismerhetünk meg, de előfordulhat az is, hogy az interjúalany a legjobb információ forrás. Amennyiben lényeges kérdések megvitatása történik, célszerű az interjúalannal a kérdéseket közölni, utalni arra, hogy a megbeszélés végén emlékeztető vagy jegyzőkönyv felvételére kerül sor. Interjú készítésére úgy az ellenőrzés előkészítése, mint a helyszíni ellenőrzés idején sor kerülhet. Általában akkor alkalmazzák, ha a vonatkozó dokumentumok, bizonylatok begyűjtése hosszadalmas.

Kérdőívek alkalmazása a rendszerellenőrzésnél az információszerzés fontos eszköze, úgy az előkészítés, mint a helyszíni ellenőrzés idején. Több szervezetet – akár horizontális, akár vertikális a kapcsolatuk – érintő ellenőrzésnél, ahol a szükséges dokumentumok nem állnak rendelkezésre, a kérdőívek dokumentált írásos információt jelentenek. Hátránya, hogy a kérdőívek feldolgozása időt, létszámot, anyagi ráfordítást igényel.

A kérdőíveket nyitott és strukturált formában használják, nyitott kérdések esetén a válaszadóktól a kérdések rövid megválaszolása (igen-nem) mellett rövidebb magyarázó szöveg leírására is sor kerülhet. Strukturált kérdőíveknél az előre megfogalmazott válaszlehetőségek közül választhat a megkérdezett. Előnye az egyértelmű válaszadás, ami a szöveges válaszok elemzésére, összehasonlítására ad lehetőséget, hátránya, hogy a kérdőívek kidolgozása, feldolgozása speciális szaktudást, és általában számítógépes háttérrel igényelnek.

Ötletcsoport (Brain-storming) szervezése, lefolytatása a 3.1.1. pontban található.

Fókuszcsoport a rendszerellenőrzés folyamatának mindegyik szakaszában alkalmazható, célja az ellenőrzöttek vagy más érdekelték véleményének megszerzése, megismerése. Előnye, hogy minőségi információ összegyűjtésére alkalmas. Olyan rugalmas adat/információ-egyeztetési technika, ahol az érintettek – akik közvetlen kapcsolatba kerülnek egymással, akár ellenfélként is – közvetlen személyes véleményét meg lehet ismerni. A fókuszcsoport megbeszélését levezető moderátornak olyan szakmai ismerettel kell rendelkezni, amely lehetővé teszi az adott kérdések szakszerű megvitatását, a fókuszcsoport megbeszélés előírás szerinti levezetését. Az ennek lefolytatása során összegyűjtött információkat célszerű írásban rögzíteni, pl. emlékeztető formájában, amit elemezni, érté-

kelni kell. A fókuszcsoporthoz megbeszélés hátránya, hogy az szubjektív és vitatható „eredménnyel” érhet véget, ekkor más forrásokból származó bizonyítékokat is be kell szerezni.

Az **összehasonlítás** (Banchmarking) módszere használható akkor, ha az ellenőrzés bármely szakaszában összegyűjtött mutatókat, mérőszámokat össze akarják hasonlítani, értékelni. Fontos, hogy az ellenőrzött területeknél a mérés tartalma és területei, illetve az alkalmazott mutatószámok egyformák legyenek. Ez a módszer akkor is alkalmazható, ha a teljesítmény értékelésére számszerű adatok nem állnak rendelkezésre az ellenőrzött rendszernél.

Esettanulmány készítésére viszonylag ritkán kerül sor, például, ha befejezett ellenőrzések megállapításai hasznosíthatók adatgyűjtésre, értékelésre, illetve ha szakértői, kutatási tanulmányok összehasonlítására kerül sor. Ezzel a módszerrel a számvevő olyan szakmai munkákat is megismerhet, amelyek nem az ellenőrzés módszerével készültek, viszont a bennük szereplő megállapítások hozzájárulhatnak az ellenőrzésre kijelölt témakör leírására, minősítésére, értékelésére. Hátránya lehet az elemzésben a minősítések, megállapítások megbízhatósága, az információk széleskörűsége.

Folyamatábra: tevékenységeket, hatásköröket szemléltet, egymást követő logikai sorrendben. Az ábra használata lehetővé teszi az ellenőrzés során alkalmazott módszerek megtervezését, a kockázatos területek, rendszerösszefüggések felismerését.

Naplózási technikák alkalmazása a különféle tevékenységek, folyamatok jellemző adatainak összegyűjtésére, alapos, tételes megismerésére szolgál, ami segítséget jelent az adatgyűjtési módszerek meghatározásához. Hátránya, hogy a begyűjtött adatok minősége csak korlátozottan általánosítható, ezért alkalmazása csak szűkebb ellenőrzési területen lehet célszerű.

Másodlagos adatok gyűjtésére különféle költségvetési szervek, intézetek, államháztartáson kívüli szervezetek adatai felhasználhatók, amelyek az ellenőrzési programban kijelölt témakörökhöz, másodlagos körben kapcsolhatók. Ez egyben széles körű adatok elemzésére, értékelésére is lehetőséget ad. Hátrány lehet az adatok megszerzésének nehézsége, költségigénye. Az ilyen típusú adatgyűjtések a rendszerellenőrzés teljes folyamatában – gyakrabban a helyszíni ellenőrzéskor – előfordulhatnak.

A számvevő bármelyik adatgyűjtési módszert választhatja, de figyelembe kell venni a választott módszer előnyét, hátrányát, a lehetséges kockázatokat, az ellenőrzési kérdésekkel való összhangját. Az adatgyűjtés, illetve a bizonyítékgyűjtés szakmai döntések alapján történt. Ekkor a számvevő megvizsgálja a begyűjtött adatok, bizonyítékok teljességét, megfelelőségét, elemzi azokat, ennek ismeretében eldönti, hogy szükséges-e további adat- illetve információgyűjtés. Az ellenőrzés előre haladtával változik az adatgyűjtés jellege, eleinte az általános információk, adatok, később a specifikusak kerülnek előtérbe.

Az adatgyűjtést követően kerül sor az **adatok elemzésére**, e nélkül nem értelmezhetőek a felkészülés, előkészítés során feltárt tények, azok ok-okozati összefüggései. Az összegyűjtött adatok és információk elemzésére különböző technikák és módszerek állnak rendelkezésre, általában a statisztikai, matematikai, de más eszközöket is lehet alkalmazni.

Az összegyűjtött adatokat és információkat abból a szempontból is értékelni kell, hogy a tartalmuk, mondanivalójuk alátámasztásul szolgálhatnak-e az ellenőrzési programban feltett kérdések megválaszolására, illetve a helyszíni ellenőrzés megállapításainak bizonyítására.

Az adatelemzés alkalmazható módszereit segédletekben kell rögzíteni.

Az elemző eljárások segítséget nyújtanak azoknak a változásoknak a feltárásához, amelyek hatást gyakorolhatnak az ellenőrzés eredményességére, ezért ki kell terjedni:

- a fontosabb pénzügyi és nem pénzügyi információk összehasonlító vizsgálatára;
- a rendszer és a tevékenységek elvárt eredményeinek összehasonlítására;
- a statisztikai és egyéb információk vizsgálatára.

A számvevő szakmai mérlegelés alapján tudja eldönteni, hogy az előkészítő szakaszban milyen elemző eljárásokat célszerű alkalmazni. Döntésére természetesen hatást gyakorol az ellenőrzött rendszer mérete, összetettsége és a megszerezhető információk összessége is (3. sz. függelék).

3.1.5. Az ellenőrzési kritériumok meghatározása

Az ellenőrzés tervezésének – azaz az előkészítés – időszakában meg kell határozni, össze kell gyűjteni azokat az **ellenőrzési kritériumokat** (viszonyítási alapokat, mutatókat), amelyekhez viszonyítva a teljesítmények értékelése, minősítése elvégezhető. A döntéshozói beavatkozás, az intézkedéseket végrehajtó rendszer, tevékenység, program megismerése, a szerzett információk elemzése, értékelése segítik meghatározni azokat a kritériumokat, amelyekkel a teljesítmény-kategóriák tartalma értelmezhető. A beavatkozás folyamatában végzett tevékenységekhez kapcsolódóan azonosítani kell a viszonyítási alapokat, kritériumokat, amelyeket az alábbi szempontok szerint **célszerű csoportosítani**:

- az input, output mennyisége, minősége, vagy azok változása;
- a kitűzött célhoz való viszonyítás;
- a szakmai követelmények, standardok összevetése;
- az azonos jellegű tevékenységek összehasonlítása.

Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyvében felsorolt szempontok figyelembevételével az értékeléshez meg kell határozni a szükséges kritériumokat, és az ellenőrzési programban, illetve annak mellékletében részletesen be kell mutatni azokat. A **kritériumok meghatározásánál figyelembe kell venni**:

- a vonatkozó jogszabályokat,
- belső szabályzatokat,
- szakmai standardokat,
- szakmai véleményeket.

A kialakított kritériumoknak meg kell felelni: a homogenitás, az alkalmasság, a szintbeli megfelelés, a mellékhatásoktól mentesség, racionalitás, a többoldalúság követelményeinek. Az általános követelmények szem előtt tartásával a rendszerellenőrzéseknél alkalmazható kritériumokat a vonatkozó segédletekben részletesen ki kell fejteni.

3.1.6. Az ellenőrzési munkát meghatározó követelmények

Az ellenőrzési munkát a lényegességre, a kockázatokra, a bizonyosságra kell alapozni. Meg kell ismerni a kontrollrendszer működését, amit a rendszer, tevékenység, program kellő mélységű megismerése tesz lehetővé. Biztosítani kell, hogy az ellenőrzési célokra adott válaszok, megállapítások megbízhatóak legyenek, azokat elegendő és megfelelő bizonyítékok támasszák alá.

A **bizonyosság** azt fejezi ki, hogy az ellenőrzési megállapítások, következtetések milyen mértékben helytállóak, megbízhatóak. Rendszerellenőrzésnél a bizonyosság általában százalékban nem fejezhető ki, ezért a vizsgálati eljárásokat úgy kell megtervezni, hogy azok magas bizonyosságot és alacsony ellenőrzési kockázatot biztosítsanak a számvevőszéki jelentésben foglalt megállapítások és következtetések helytállóságára.

3.1.6.1. A lényegesség értékelése

Rendszerellenőrzésnél a számvevőnek a megállapítások megbízhatóságát megfelelő információkkal, adatokkal kell igazolni. Az ellenőrzési feladatok eredményes, hatékony és gazdaságos végrehajtásához mérlegelni kell a lényegességet, illetőleg kapcsolatát az ellenőrzési kockázattal.

A **lényegesség a rendszer működésében felmerülő hiba** (gyenge teljesítmény, nem megfelelő működés, hiányosság, szabálytalanság stb.) **minőségére**, vagyis **annak jellegére, összefüggéseire utal**.

A **jelleg szerinti lényegesség** – ahol a minőségi szempontok a meghatározóak – a rendszeren belül olyan kritikus területeket érint, amelyek fokozott érdeklődést váltanak ki a döntéshozóknál, vagy a társadalom részéről. Az **összefüggések szerinti lényegesség** arra utal, hogy a hiba, gyenge teljesítmény, téves információ előfordulásának körülményei, összefüggései miatt befolyásolják az ellenőrzött rendszer célkitűzései teljesítésének megítélését.

A lényegességet az ellenőrzés folyamatában – az előkészítés szakaszában, a helyszíni ellenőrzéskor, illetve az eredmények értékelésekor egyaránt – mérlegelni kell. A számvevőnek figyelembe kell venni a lényegességet az előkészítés szakaszában a bizonyítékok megszerzéséhez szükséges ellenőrzési eljárások meghatározásában, az ellenőrzési program

kialakításában. A helyszíni ellenőrzéskor a rendszer működésében feltárt hibák, téves állítások hatásának a minősítések, illetve a számvevői jelentés megírásakor a megállapítások, következtetések kialakításakor. A lényegesség meghatározásakor figyelembe kell venni az ellenőrzés célkitűzéseit a rendszer (tevékenység, program) működésének eredményeit felhasználók érdeklődését és toleranciáját is.

3.1.6.2. Az ellenőrzés kockázata

Az ellenőrzés folyamatában a kockázatfelmérés, -elemzés, -értékelés kötelező tevékenység, amit a megismerésre kell alapozni. Meg kell tervezni az eljárásokat, az ellenőrzési kockázat elfogadható szintjét, illetve az ellenőrzési megközelítéshez a magas kockázatú területeket. A végrehajtáskor tesztelni, illetve értékelni kell a kontrollokat. Ha kiderül, hogy az előkészítéskor lefolytatott kockázatértékelés hibás, az erre épülő döntéseket, és ha szükséges, ezzel együtt az ellenőrzési eljárások jellegét, terjedelmét is módosítani kell.

Az **ellenőrzés kockázata** az ellenőrzési bizonyosság ésszerűségi alapon történő korlátozását, illetve annak valószínűségét jelenti, hogy a jelentésben foglalt **megállapítások, következtetések részben vagy összességükben nem helytállóak**.

Az **ellenőrzés kockázatát** az alábbi három elem **együttesen határozza meg**:

- az **eredendő kockázat**: az ellenőrzött rendszer (tevékenység, program) belső tulajdonságaival, lényegével összefüggő, abból eredő gyenge működés és teljesítmény, lényeges hiba, szabálytalanság, vagy félrevezető állítás kockázata;
- a **belső irányítás, szabályozás (kontroll) kockázata**: az a kockázat, ami arra utal, hogy az ellenőrzött rendszer (tevékenység, program) kontrolljai elmulasztják megelőzni, vagy jelezni és kijavítani a gyenge működést és teljesítményt, illetve a lényeges hibát, szabálytalanságot, a félrevezető állítást;
- a **feltárási kockázat**: az a kockázat, hogy a gyenge működést és teljesítményt, lényeges hibát, szabálytalanságot, vagy a félrevezető állítást, amelyet a rendszer kontrolljai nem korrigáltak, a számvevő sem fogja feltárni (észlelni). A feltárási kockázat ellentétje az a bizonyosság, amelyet a számvevő az általa alkalmazott összes vizsgálati eljárásból szerez meg.

A **feltárási kockázat szintje** a megfelelő ellenőrzési eljárások alkalmazásával **csökkenthető**. A számvevőnek az eredendő és a kontrollkockázatok értékelése alapján kell meghatározni azt az elfogadható feltárási kockázati szintet, amely biztosítja, hogy az ellenőrzési kockázat ne haladja meg a megkövetelt szintet¹¹. Minél alacsonyabb az elfogadható feltárási kockázat szintje, a számvevőnek annál több munkát kell elvégezni. A feltárási kockázat ellentétje a bizonyosság, amelyet az összes vizsgálati eljárásból szerez meg a számvevő.

A lehetséges **hibák, hiányosságok, szabálytalanságok** jellege és keletkezésének valószínűsége elsősorban a döntéshozói beavatkozásokat végrehajtó rendszerre, tevékenységre jellemző **eredendő kockázatoktól függ**, ezért a kockázatértékelést az eredendő kockázatokkal kell kezdeni.

- **Az eredendő kockázatok felmérése, értékelése**

Át kell tekinteni a beavatkozáshoz kapcsolódó tevékenységekkel, programokkal, a működési struktúrával, a gazdasági és szakmai követelményekkel összefüggő kockázati tényezőket. Erre alapozva a fő figyelmet a beavatkozásban érintett rendszer irányítási, vezetési elveivel és gyakorlatával összefüggő kockázati tényezőkre kell fordítani.

A kockázatok felmérése és előzetes értékelése során a számvevőnek azt kell vizsgálni, hogy milyen tényezők veszélyeztethetik az ellenőrzött beavatkozás céljainak elérését, a megvalósítással kapcsolatos feladatok megfelelő ellátását. Meg kell ismerni a célok, feladatok teljesítésének feltételeit (kritériumait). Értékelni kell azon feltételek fontosságát, melyek a rendszer meghatározott feladatai teljesítésével kapcsolatosak, meg kell becsülni ezek teljesülését veszélyeztető, eredendő kockázatok mértékét.

Az egyes tényezőkre vonatkozó kockázatok alapul szolgálnak a jelentős kockázattal rendelkező területek és ellenőrzési célok meghatározásához, a feltételezett kockázatmérséklő kontrollok azonosításához és értékeléséhez. **A rendszerre vonatkoztatott eredendő kockázat – a kontrollkockázat előzetes értékelésével együtt – az elvégzendő**

¹¹ Nagyon alacsony, pl. a pénzügyi-szabályszerűségi ellenőrzéseknél maximum 5%-os valószínűségben kifejezett.

vizsgálati eljárások jellegének és mennyiségének meghatározásához ad támogatást.

Az **eredendő kockázatok** előzetes felméréséhez a **rendszer szintjén** többnyire elegendő a „felülről lefelé” – azaz deduktív módszerrel – történő vizsgálat, amelynek során mérlegelni kell:

- az ellenőrzött rendszer tevékenységét, jellegét, összetettségét;
- a beavatkozás megvalósítását befolyásoló külső tényezőket;
- a döntéshozók beavatkozásaira ható külső nyomást a lakosság vagy a társadalom részéről bizonyos eredmények elérésére (növeli a kockázatot);
- a rendszer vezetésének tapasztaltságát és hozzáértését (csökkenti), a vezetés összetételében bekövetkezett változásokat (növelhetik az eredendő kockázatot);
- a szervezetek felkészültségét, az alkalmazottak képzettségét, gyakorlottságát (a nagy mértékű fluktuáció, a továbbképzésre és a felügyeletre fordított mérsékelt figyelem az eredendő kockázat növekedését eredményezi);
- az elszámolási és a számviteli rendszer jellegét (általában a tranzakciók egy kipróbált, megfelelően tesztelt informatikai rendszerben való feldolgozása alacsony kockázatot hordoz magában. A jelentős mértékben manuális beavatkozással működő rendszerek, az új számítástechnikai feldolgozási rendszerek bevezetése, vagy a rendszerek jelentős módosítása, fejlesztése az eredendő kockázat növekedése irányába hat);
- a rendszer stabil működését (a rendszer állandósága, éveken keresztül ugyanazoknak a feladatoknak ugyanolyan módon történő ellátása esetén a változás miatti kockázat csökken. A rendszer feladatainak, szervezeti felépítésének jelentős megváltoztatása általában növeli az eredendő kockázatot).

A deduktív módszerrel történő kockázatfelmérés elsősorban azon specifikus kockázatok azonosítására ad lehetőséget, amelyekre az ellenőrzési eljárásokat koncentrálni kell, de nem valószínű, hogy elégséges ahhoz, hogy a szükséges mélységben minden specifikus kockázatot azonosítson. Ehhez a számvevőnek a rendszer szintjén előzetesen azonosított,

kiértékelt eredendő kockázatokat vonatkoztatnia kell az adott ellenőrzési feladat céljai szerint elkülöníthető ellenőrzési feladatokra, problémákra.

A rendszerellenőrzések esetén a legfontosabb – a bekövetkezés valószínűsége és hatása szempontjából a legsúlyosabb – specifikus eredendő kockázatok figyelembevételére van szükség. A számvevőnek mindig mérlegelnie kell a csalással és a különböző gazdasági szabálytalanságokkal összefüggő eredendő kockázati tényezőket is. Az eredendő kockázat megítélését, valamint az azt alátámasztó tényezőket az előtanulmány, illetve a számvevői jelentés munkadokumentumai között kell nyilvántartani.

- **A kontrollkockázatok felmérése, értékelése**

A kontrollkockázat arra utal, hogy a számvevő által ellenőrzött – beavatkozást megvalósító – rendszer kontrollja (amely a kontrollkörnyezet és a kontroll eljárások összessége) elmulasztja megelőzni, feltárni, vagy kijavítani a gazdaságtalan, alacsony hatékonyságú, eredménytelen tevékenységeket, lényeges szabálytalanságokat, félrevezető állításokat.

A kontrollok megismerése lehetőséget ad arra, hogy a számvevő megvizsgálja, milyen mértékben csökkentik, vagy növelik a kockázatot az egyes elemek.

Minden egyes kockázati tényezőnél mérlegelni kell, hogy a beavatkozás rendszerében érintett szervezetek vezetése megfelelően gondoskodott-e a kontrollok kiépítéséről és működtetéséről.

A feltárt kockázat mérséklésére szolgáló kontroll hiánya az ellenőrzés idején már nem pótolható, ez a megállapítás hatással lesz a kontrollkockázat értékelésére.

A **kontroll eljárások** értékelése nem lehet jobb, mint a kontrollkörnyezet értékelése, még akkor sem, ha a számvevő az ellenőrzés korai szakaszában úgy látja, hogy a kontroll eljárások „kiválóak”. Működésük eredményességével szemben jelentős kétségek merülhetnek fel, amennyiben a kontrollkörnyezet értékelése során kiderül, hogy a vezetés elkötelezettsége a kontrollok iránt kívánni valókat hagy maga után. A **kontrollkörnyezet** és a kontrolltevékenységek értékelése alapján a kontroll eljárásokat minősíteni kell.

A kontrollkockázat **alacsony**, ha jól működik a kontrollrendszer, a kontrollok – végrehajtásuk esetén – megfelelő védelmet nyújtanak a hibák bekövetkezése ellen. **Közepes** a kontrollokban rejlő kockázat, amennyiben a kontrollok – végrehajtásuk esetén – a lehet-

séges hibák többsége ellen védelmet nyújtanak. A kontrollkockázatot **magasra** kell értékelni, ha a kontrollok – a kialakításuk hiányában vagy hiányos kialakításuk miatt – nem nyújtanak elegendő védelmet a lehetséges hibákkal szemben.

A számvevőnek a kontrollelemek minősítését deduktív módszerrel kell végrehajtani – a felső szintű vezetéstől lefelé haladva az ügyintézők szintjéig –, szem előtt tartva a környezeti hatásokat is. Az előzetes kontrollkockázat-értékelés jelzi a kontrollkörnyezet problémáit, illetve azokat a specifikus területeket, ahol a kontroll eljárások gyengék. Ezeket figyelembe kell venni. Az ellenőrzés folyamatában a gazdaságosság, hatékonyság és az eredményesség követelménye érvényesülésének vizsgálatát ezekre a problémákra, illetve területekre kell összpontosítani. Minden gyengeséget megfelelően dokumentálni kell az erre szolgáló munkalapon.

3.1.6.3. A rendszer teljesítményeit befolyásoló kontrollrendszer működése

A kontrollrendszer megismerése, értékelése az ellenőrzés előkészítésének egyik meghatározó eleme. A rendszernek a célok elérésére, a tevékenység ellátására jól működő kontrollrendszert kell biztosítani, amely a tevékenységek szabályszerűségét, gazdaságosságát, hatékonyságát, eredményességét, vagyonvédelmét, illetve a beszámoló megbízhatóságát segíti elő. A szükséges ellenőrzési bizonyosság megszerzéséhez a számvevő – ha igazoltan eredményes – támaszkodhat a működő kontrollrendszer, a kontroll eljárások megbízhatóságára.

- **A kontrollrendszer működésének áttekintése**

A döntéshozói beavatkozás megvalósítását szolgáló rendszer belső kontrollrendszerének megismeréséhez és későbbi értékeléséhez szükséges, hogy a számvevő megfelelő ismeretekkel rendelkezzen a kontrollrendszerről, mivel ez hozzájárul az információgyűjtés célirányos, hatékony elvégzéséhez. A megszerzett ismereteket az ellenőrzés céljainak figyelembevételével rendezni, elemezni, értékelni kell.

A **kontrollrendszer** – a rendszer irányításának, szabályozásának és az ellenőrzésnek – **minőségét a kontrollkörnyezet, a kontroll eljárások (kontrolltevékenységek), a kockázatkezelés, a kommunikáció és információ, valamint a monitoring minősége határozzák meg.**

A kontrollrendszer elemeinek kiépítése, állapota, működése befolyásolja a rendszer tevékenységének szabályszerűségét, hatékonyságát és eredményességét. A rendszer elemeinek megismerése, a kontrollkockázatok felismerése segít abban, hogy a számvevő azokra a tevékenységekre koncentrálja az ellenőrzést, ami a beavatkozáshoz kapcsolódó rendszer tevékenységének, a program végrehajtásának gazdaságosságára, hatékonyságára, eredményességére hatást gyakorol.

Ezért az ellenőrzési céloknak megfelelően a kontrollok kiépítéséről, működéséről információkat, dokumentumokat kell gyűjteni.

- **A kontrollkörnyezet megismerése, értékelése**

A kontrollkörnyezet megismeréséhez figyelmet kell fordítani az alábbi kérdésekre:

- a rendszer funkcionális és adminisztratív felépítése, a hierarchia szintjei, a szervezetek egymáshoz való viszonya, kapacitása megfelel a beavatkozáshoz kapcsolódó feladatoknak?
- A rendszer egyedi célkitűzései összhangban vannak a döntéshozói beavatkozás céljaival?
- A rendelkezésre álló erőforrások (humán és anyagi) összhangban vannak a beavatkozás megvalósítását szolgáló egyedi célkitűzésekkel?
- A rendszeren belül a célokkal összhangban kerültek kialakításra az egyes pozíciókhoz kapcsolódó felelősségi- és feladatkörök?
- Meghatározták az egyes pozíciók betöltéséhez szükséges feladatokat, képzettséget, készségeket és képességeket?
- Rendszeresen értékelik a szervezeti, illetve az egyéni, személyre szabott teljesítményeket, és megbeszélik az értékelés eredményeit az érintettekkel?
- A teljesítmény-értékelés alapján minősíthető a meghatározott feladatok ellátásának hatékonysága és eredményessége?
- A rendszer szervezeti struktúrája, a működési szabályok biztosítják az információk hatékony áramlását?

A **megismerés forrásai lehetnek**: a rendszer szervezeti felépítésének leírása (ábrája), az ellenőrzött rendszer jogi szabályai és belső szabályzatai, dokumentációi, a munkaköri leírások, teljesítményértékelések; az egyes tevékenységek, feladatok elvégzésének folyamatát szabályozó dokumentumok; a vezetőkkel és a dolgozókkal folytatott beszélgetések (interjúk); a nyomon követési tesztek; a korábbi években végzett ellenőrzésekről készült információk.

Az ellenőrzésnél a döntéshozó beavatkozásait végrehajtó rendszer tevékenységének – belső elszámolási, nyilvántartási, mérési rendszereinek, a számvitel területeinek, az alkalmazott információs technológiai (IT) rendszereknek – a megismerése alapvető fontosságú.

A **kontrollkörnyezet** többek között **magában foglalja** a vezetés cselekedeteit, az általa megfogalmazott normákat és hozzáállását a kontrollhoz. Ennek ismerete alapvető fontosságú a kontrollkockázatok áttekintéséhez. A kontrollkörnyezetet a vezetés politikája és a vezetési stílus határozza meg, amely alapja a belső kontrollok összes többi elemének.

A kontrollkörnyezet értékelésekor figyelembe kell venni a beavatkozáshoz kapcsolódó célok meghatározását, a vezetés kockázatkezelését, a vezetés működésének stílusát, a rendszer felépítését, a hatáskörök és felelősségek kijelölését, az információátadás szervezetségét, a belső kommunikáció működését, a vezetés hozzáértés iránti elkötelezettségét és az emberi erőforrások minőségét, a monitoring rendszer működtetését, a belső ellenőrzés kialakítását. A számvetőknek a kontrollkörnyezet vizsgálatára kialakított munkalapokat (kérdőíveket) kell használni.

A **kontrollkörnyezet minősége** alapvető mértékben **meghatározza**, hogy a rendszeren belül **hogyan működnek a kontrolleljárások**. Ha gyenge a kontrollkörnyezet, nem valószínű, hogy a kontrolleljárások eredményesen működnek.

- **A kockázatkezelés megismerése, értékelése**

A kockázat annak valószínűségét jelenti, hogy egy vagy több esemény vagy intézkedés nem kívánt módon befolyásolja a rendszer működését, céljainak megvalósulását.

Ezért a vezetésnek gondoskodni kell a rendszer céljainak teljesítését veszélyeztető külső és belső kockázatok felméréséről, a kockázatok elemzéséről, értékeléséről, valamint a kockázatok kezelését szolgáló intézkedések kialakításáról. Megfelelő kockázatkezeléssel szabályozni kell a kockázatok csökkentésének módját, kijelölve a feladatok végrehajtásáért fele-

lős vezetőket. A rendszer működésében a kockázati tényezők széles körűek lehetnek, így: a nem megfelelő vezetés, irányítás; a rendszer felépítésének összetettsége; a szakmai tevékenységek, feladatok nem megfelelő szétosztása és összehangolása; a rendszer célkitűzéseinek nem egyértelmű meghatározása; a kontrollrendszerek nem megfelelő kialakítása, minősítése; a szükséges források hiánya.

Az ellenőrzés előkészítése során a számvevőnek meg kell ismerni az ellenőrzésre kerülő rendszer kockázatkezelésre vonatkozó szabályozását, amit a döntéshozói beavatkozásokból származó feladatok megvalósítása érdekében hoztak. Az ellenőrzési feladatok meghatározásánál abból kell kiindulni, hogy a vizsgálatot azokra a kockázatokra kell összpontosítani, amelyek előfordulásának valószínűsége a legnagyobb, így a hatásuk is jelentős. A kockázatelemzés segít az ellenőrzési kérdések kialakításában, szem előtt tartva a lényegesség elvét és az ellenőrizhetőséget.

A kockázatkezelés felmérésére a rendszerellenőrzés céljainak megfelelően kérdéslistát kell alkalmazni az alábbiak szerint:

- a rendszer rendelkezik irányítási stratégiával és kockázatkezelési tervvel?
- A külső-belső környezetből származó kockázatok azonosítását megfelelően elvégzik?
- Áttekintették a tevékenység folyamatában bekövetkező jelentős változások kockázatait?
- A döntéshozók beavatkozásaihoz kapcsolódó új feladatok, megbízatások végrehajtásának megkezdése előtt a vezetés elemezte az azokkal kapcsolatos kockázatokat?
- A kockázatok azonosításánál egyéb tényezőket is figyelembe vettek (például múltbeli hibák, gyengeségek)?
- A tervezés részét képezi a kockázatok azonosítása, elemzése?
- Kialakították a kockázatok elemzésére a kritérium rendszert?
- Rangsorolták a kockázatokat, meghatározták a kockázatok bekövetkezésének valószínűségét és lehetséges negatív hatását?

-
- Meghatározták, hogy milyen kockázatokat képes felvállalni a rendszer vagy annak intézményei?

- **A kommunikáció megismerése, értékelése**

A rendszernek a beavatkozáshoz kapcsolódó feladatai, tevékenysége hatékony és eredményes ellátásához megfelelő időben rendelkezésre álló információkra van szüksége. Ezeket nyilvántartásba kell venni, és el kell juttatni azokhoz a vezetőkhez, szervezetekhez, illetőleg az érintett beosztottakhoz, akiknek a feladataik elvégzéséhez ez szükséges. A kommunikációt széles körben kell biztosítani, amelyek hatást gyakorolnak a rendszer céljainak teljesítésére. Az információ és kommunikáció megismeréséhez, felméréséhez az alábbi kérdésekre kell választ kapni:

- Az irányítást végzők rendelkezésére állnak – a külső és belső forrásokból – a kitűzött célok megvalósítását befolyásoló tényezőkre vonatkozó információk?
- A külső szervezetektől (partnerek, beszállítók, alvállalkozók, társintézmények) érkező információkat beépítik a kontrollrendszer értékelésébe?
- Időben juttatja el a vezetés a megfelelő és pontos információkat a megfelelő személyekhez?
- A tevékenységeket jelző információk (adatok) bevitelére, módosítására vonatkozó információk a rendszerben visszakereshetők?
- Az adatokhoz való hozzáférés megfelelően szabályozott?
- Kialakítottak belső mechanizmusokat a kommunikáció folyamatos fenntartására?

- **A monitoring megismerése, értékelése**

A beavatkozáshoz kapcsolódó feladatok teljesítését folyamatosan nyomon kell követni annak érdekében, hogy a teljesítményeket értékeljék, a megtett intézkedések végrehajtásának hatását, a felülvizsgálatok eredményességét figyelemmel kísérik. A monitoring felmérésére kérdéslistát kell alkalmazni az alábbiak figyelembevételével:

- Van a rendszernek monitoring stratégiája?

-
- A vezetés irányítási tevékenységében alkalmazza a kontroll célkitűzések kialakítását, a feladatok számonkérését, a teljesítmény nyomon követését?
 - A rendszer felelős vezetése biztosítja a hatékony monitoring tevékenységet, szükség esetén tesz intézkedéseket a javítására?
 - Az ellenőrzéseket a vonatkozó jogszabályok, a rendszer belső szabályzatai alapján hajtják végre?
 - A rendszer rendelkezik olyan eljárásokkal, amelyek biztosítják a feltárt problémák azonnali kijavítását?
 - A vezetés és a belső ellenőrzés a korrekciós intézkedések végrehajtását utóvizsgálatok keretében nyomon követi?

- **A kontrolleljárások megismerése, értékelése**

A **kontrolleljárások** azok az elvek és eljárási szabályok, amelyeket a vezetés a gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség érdekében, a csalások, veszteségek, szabálytalanságok és hibák elleni védelem céljából hoz létre, jellegük szerint megelőző (előzetes kontrollok), vagy feltáró (utólagos kontrollok) céllal.

A kontrolleljárások fő típusai: a vezetői kontroll, a szervezeti kontrollok, a jogosultsági kontroll, a műveleti kontroll, a számviteli, számszaki kontrollok, és a fizikai kontroll. A **feltáró** – utólagos – **kontrollok**¹² az ellenőrzés szempontjából többnyire nagyobb jelentőséggel bírnak, mint a **megelőző kontrollok**¹³, mert működésüknek általában dokumentált bizonyítéka van.

A kontrolleljárások felméréséhez kérdéslistát kell összeállítani az alábbiak figyelembevételével:

- A döntéshozók beavatkozásaihoz kapcsolódó kontrolltevékenységeket meghatározták a vonatkozó szabályzatokban, eljárásokban, kézikönyvekben?

¹² Feltáró (utólagos) kontrollok: Megtörtént hibák észlelése, kijavítása.

¹³ Megelőző kontrollok: Hibák, szabálytalanságok megtörténtének megelőzése.

-
- Rendszeresen értékelik a kontrolltevékenységek céloknak megfelelő működését?
 - A teljesítmény-értékelés szabályait a megfelelő mutatószámokkal a beavatkozáshoz kapcsolódó valamennyi tevékenységre kialakították?
 - A teljesítménymutatók összhangban vannak az alapvető célkitűzésekkel, képesek-e a célkitűzések elérését és a szabályszerű működés egyensúlyát szolgálni?
 - A felső szintű vezetés a tervhez képest rendszeresen áttekinti az alapvető és az aktuális teljesítményadatokat?

- **A kontrollrendszer dokumentálása**

A számvevőnek az ellenőrzött **irányításáról és szabályozásáról, eszközeiről vázlatot kell készítenie**, amely bemutatja a rendszer fő elemei közötti kapcsolatokat. A rendszer bemutatása lehet **leíró, vagy folyamatábra** jellegű. A költségvetési szervek számára a jogszabály¹⁴ kötelezően előírja a kontrollrendszerük, az ellenőrzési nyomvonal leíró, táblázatba foglalt, vagy folyamatábrával szemléltetett dokumentálását, amely alapvető információt ad és megkönnyíti az egyes elemekre kiterjedő értékelést, ami segíthet a számvevőnek a rendszer leírásában.

A számvevőnek a döntéshozók beavatkozásaival kapcsolatos tevékenységek kontrollrendszerének megismerése érdekében célszerű elvégezni egy kisebb számú (pl. három) ügylet nyomon követését („walk through”) azért, hogy a gyakorlatban is megismerje a kontrollok működését. Így például pályázati rendszer esetén meg kell ismerni három pályázat befogadását, értékelését, végrehajtásának ellenőrzését. Ezek a tesztek annak a megerősítésére is alkalmasak, hogy a rendszer a leírtaknak megfelelően működik, de nem adnak kellő bizonyítékot arról, hogy a leírt kontrollok hatékonyan működnek. Ezért gondot kell fordítani a rendszerellenőrzés esetén a vonatkozó kulcskontroll eljárások azonosítására, kiértékelésére és megfelelő tesztelésére az ellenőrzés későbbi szakaszában.

A működő rendszer megismerése alapot biztosít a részletes vizsgálatokhoz. Az **előkészítő szakaszban** a számvevőnek a megszerzett információk és ismeretek alapján előzetesen értékelni kell a kontrolleljáráásokat. Ez az értékelés csak megközelítő pontosságú lehet,

¹⁴ A költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. (XI. 26.) Korm. rendelet, az államháztartás működési rendjéről szóló 217/1998. (XII. 30.) Korm. rendelet.

amelyet az ellenőrzés folyamatában felül kell vizsgálni. Az előzetes értékelés lehetőséget ad a kontroll eljárásokban felszínre kerülő hiányosság azonosítására és dokumentálására a vizsgálati eljárások megtervezéséhez és elvégzéséhez.

Ha a számvevő megítélése szerint a kontrollrendszer felépítése, működése, a kontrollkörnyezet és a kontroll eljárások megfelelnek a szabályozásnak a működési hibák megelőzése és feltárása, kijavítása tekintetében, akkor a kontroll eljárások kiválóak. Ha a kontroll eljárásokat kiépítették és hatékonyan, folyamatosan és következetesen működnek, akkor a kontroll eljárások „jó”, ellenkező esetben „gyenge” minősítést kapnak. Ha a számvevőnek nincs elég információja a döntéshez, „nem értékelhető” minősítést kell adni.

A **kontrollrendszer megismerése**, dokumentálása az alábbi **három módszer** egyikével, vagy azok kombinálásával **történhet**:

A kulcskontrollok azonosítására szolgáló kérdőívek

A kulcskontrollokat, az elvégzendő tesztek megtervezése előtt kell meghatározni. A meghatározáshoz kérdőíveket célszerű használni, amelyeket minden vizsgálati területre külön kell elkészíteni.

A kérdőívek jól használhatóak a jelentős kontroll pontok meghatározásához és dokumentálásához, valamint a hiányosságok feltárásához. Az egyes területeken, folyamatokban elvárt (előírt, vagy a számvevő megítélése szerint szükségesnek tartott) kontrollokra, azok jellegére vonatkozó kérdéseket tartalmazzák, az adott válaszok általában utalnak a kontrollrendszerben rejlő hiányosságokra, gyengeségekre. Ezeket a kérdőíveket a rendszerellenőrzés fő kérdéseire és területeire igazodóan, standardizált formában a segédletek tartalmazzák. A kérdéseket a megszerzett információkra a kockázatfelmérés és értékelés alapján az egyes ellenőrzési feladatokhoz kell igazítani.

A kontrollrendszer leíró dokumentálása

A kulcskontrollok azonosítására szolgáló kérdőívek számos olyan kérdést is tartalmazzak, amelyek nem alkalmazhatók az ellenőrzött rendszerre. Ezért esetenként szükség lehet a kontrollrendszer minden alrendszerének szövegszerű leírására. A leíró jellegű dokumentálás főleg kisebb területet érintő beavatkozásoknál lehetséges, de még ebben az esetben is törekedni kell testre szabott kérdőívek használatára.

Folyamatábra

A folyamatábra egy standardizált szimbólumokkal és rövid megjegyzésekkel készített rajz, amely szemlélteti a rendszer által végzett tevékenységeket, folyamatokat, egymás közötti kapcsolataikat, az információ feldolgozásának lépéseit, valamint az egyes kontrollpontokat. Érthető, vizuális formában kell bemutatni minden vonatkozó információt és bizonyítékot a tevékenységekről, a hatáskörökről.

A folyamatábra biztosítja a kontrollrendszer teljes dokumentálását és elősegíti a kontrollpontjainak azonosítását, a gyengeségek feltárását (például egy kontrollpont hiánya miatt megszakadhat a folyamatot ábrázoló vonal). A folyamatábra elősegíti a számvevő értékelő munkáját is. A kontrollrendszer dokumentációjának időszakos felülvizsgálata, frissítése viszonylag egyszerű az egyes szimbólumok eltávolításával, vagy beiktatásával. Hátrányai közé sorolható, hogy általában nem lehet megfelelően ábrázolni a fizikai, humán erőforrás kontrollokat, a felügyeleti és vezetői kontrollokat, amelyek dokumentálásához jobb módszer a leírás.

A kontrollrendszer kialakításáról szerzett tapasztalatait a számvevőnek az ellenőrzési dokumentációjában rögzíteni kell.

• A kulcskontrollok meghatározása

A **kontrollrendszer felépítésének előzetes kiértékelése** után minden egyes területre meg kell határozni azokat a **kulcskontrollokat**, amelyek tesztelése révén elegendő információ szerezhető az adott területen kiépített **kontrollok megfelelő működésének értékeléséhez**.

A kontrollelemek közül – az ellenőrzés hatékonyságának biztosítása érdekében – ki kell választani azokat a kulcskontrollokat, amelyek vizsgálata, értékelése elegendő bizonyítékot szolgáltat a kontrollrendszer értékeléséhez.

A kontroll típusok bármelyikét kulcskontrollnak lehet minősíteni, ha tesztje elegendő és megfelelő bizonyítékot ad egy szükséges kontrollfunkció és/vagy kontrolltevékenység megbízható működéséről, az adott területen lehetséges hiányosságokról, hibákról, nem kielégítő teljesítményekről, szabálytalanságokról, eltérésekről, függetlenül attól, hogy az alsóbb szintű kontrollok megfelelően működnek-e.

A **kulcskontrollok jellemzői**, hogy: biztosítják más kontrollok (egy vagy több) működési hibájának feltárását, kiküszöbölését; viszonylag könnyen tesztelhető a folyamatos, következetes és eredményes működésük; legalább két, vagy több működési hiba ellen biztosítanak védelmet.

A kulcskontrollok segédletben történő meghatározását deduktív módszerrel, felülről lefelé kell végrehajtani, mérlegelve, hogy hol és milyen kontroll biztosítja az alacsonyabb szintű kontrollok hibáinak kiküszöbölését (feltárását és javítását). A kulcskontrolloknak tartalmazniuk kell azokat az általános kontroll eszközöket, amelyek a rutin műveleteket, tranzakciókat fedik le, illetve azokat, amelyek a ritkán előforduló műveletek kockázataira irányulnak.

3.2. A tervezés dokumentálása, előtanulmány készítése, felülvizsgálata

Az ellenőrzések minőségét és hatását alapvetően meghatározza az előkészítés idején végzett munka mélysége és minősége, ezért a rendszerellenőrzés programjához **előtanulmányt kell készíteni**. Az előtanulmány tartalmazza az ellenőrzés célját, terjedelmét, módszerét, várható eredményeinek, a szükséges erőforrások mennyiségének, összetételének, az ellenőrzés ütemezésének meghatározását. A megszerzett dokumentumok, információk felhasználásával megalapozza az ellenőrzési program elkészítését, az ellenőrzés végrehajtását. Ha az előtanulmány következtetése szerint az ellenőrzés végrehajtása nem reális, természetesen akkor a program elkészítése okát veszti.

Az előtanulmány kidolgozása során a számvevőnek **mérlegelni és dokumentálni kell**:

- azokat a korábbi ellenőrzések során felmerült kérdéseket, amelyeket az aktuális ellenőrzés során is vizsgálni kell;
- az ellenőrzött rendszerben, tevékenységben, működési környezetében történt jelentős változásokat, amelyek befolyásolják a döntéshozók beavatkozásának végrehajtását;
- az előzetes elemzések és értékelések által feltárt fontos kérdéseket, vagy következtetéseket, amelyeket a vizsgálat során tisztázni kell;

-
- a korábbi években alkalmazott tervezési feltételezések érvényességét és az ellenőrzés hatékonyságát javító új ellenőrzési eljárások alkalmazását.

Az önkormányzatok ellenőrzésénél az előtanulmány, elővizsgálat elkészítésének feladatai időben két egymástól eltérő szakaszra és feladatra oszlanak. Első szakasz az adott évben az ellenőrzésre kijelölt önkormányzatokra vonatkozó ellenőrzési feladat meghatározásához az előtanulmány készítése. Ennek figyelembevételével kell az ellenőrzés egységes ellenőrzési programját elkészíteni. Az egységes ellenőrzési program alapján kell elvégezni az adott önkormányzat ellenőrzése során a második szakaszt, az elővizsgálatot. Ekkor az ellenőrzött önkormányzatra vonatkozó konkrét információkat kell beszerezni (az elvégezendő belső kontrolltevékenységek, funkciók, feladatok meghatározása, szabályozottsága).

Az előtanulmány megalapozásához szükséges idő terjedelme a vizsgálandó rendszer, tevékenység, program összetettségétől, bonyolultságától, az ellenőrzési céloktól, valamint az ellenőrzés hatókörétől függ. Általában jelentős munkát és **időt igényel annak igazolása, hogy:**

- az ellenőrzés várható hatása indokolja a tervezett források felhasználását;
- a javasolt ellenőrzési megközelítés megvalósítható;
- az ellenőrzés folyamán várható főbb problémákat úgy kell megoldani, hogy az ellenőrzés gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen valósuljon meg.

Az **előtanulmány célja** az is, hogy alapot biztosítson az ÁSZ éves ellenőrzési tervében jóváhagyott ellenőrzési célok megvalósításához (kivéve, azt az esetet, ha ezt a döntést előtanulmánytól függetlenül jogszabály, országgyűlési határozat tartalmazza). Ezért az **előtanulmányban fel kell használni** az előkészítés időszakában szerzett információkat, ismereteket, amelyek vonatkoznak:

- az ellenőrzés specifikus célkitűzéseire, terjedelmére (irányultságára), területére;
- az ellenőrzés alá vont beavatkozások, rendszerek tevékenységének, programoknak a megismerésére;
- a vizsgálat tárgyával és az ellenőrzött rendszerrel kapcsolatos eredendő és kontrollkockázatok előzetes becslésére;

-
- a fő irányítási és kontrollfolyamatokra;
 - az ellenőrzési célkitűzések eléréséhez szükséges ellenőrzési bizonyítékokra, ezek forrásának meghatározására, az indokolt ellenőrzési eljárások kiválasztására (az előtanulmány kiterjedhet a tervezett ellenőrzési eljárások tesztelésére, annak vizsgálatára, hogy megvalósíthatók-e, alkalmazhatók-e);
 - az ellenőrzésre kerülő beavatkozásokat megvalósító rendszer, tevékenység, program teljesítménykritériumaira, mérő- és mutatószámaira;
 - az ellenőrzés elvégzéséhez szükséges források meghatározására, beleértve az esetleg szükséges speciális szakismeretet, külső szakértő bevonását.

• **Az előtanulmány tartalma**

Az előtanulmánynak **tartalmazni kell**: az ellenőrzési szempontok felsorolását, az ellenőrzés célját, a számvevőszéki ellenőrzési jelentésben várható megállapítások, javaslatok lehetséges hatását, összevetve az ellenőrzés elvégzéséhez szükséges forrásokkal. Az előtanulmányban **ismertetni kell**, hogyan lehet célszerűen végrehajtani a javasolt ellenőrzési feladatokat, a fő és az alkérdéseket, az ellenőrzés időbeni ütemezését, a teljesítmények minősítéséhez szükséges kritériumokat. Mellékelni kell az előtanulmány elkészítéséhez felhasznált – a nyilvántartási jegyzéken bemutatott – sorszámozott bizonyítékokat.

A várható hatás értékelésénél ki kell térni annak a mérlegelésére is, hogy az adott kérdések vizsgálata időszerű-e, a publikálási határidő szerint a jelentés tartalmát még figyelembe tudják-e venni (például egy jogszabály-módosításnál, ágazati stratégiai program készítésekor).

Az előtanulmány¹⁵ jóváhagyásával befejeződik az előkészítés folyamata. Fontos, hogy a megszerzett összes ismeret a lehető legnagyobb mértékben felhasználásra kerüljön. Ha az előtanulmány következtetése szerint az ellenőrzési feladat végrehajtható, akkor azt az ellenőrzési program alapjául kell felhasználni.

¹⁵ Az előtanulmány részletes összetevőit a Módszertani útmutató a teljesítmény-ellenőrzéshez című kiadvány tartalmazza.

Az ellenőrzés előkészítését, illetve az elővizsgálat eredményeit összefoglaló előtanulmányt – a vizsgálatvezetőnek a kijelölt számvevő(k) bevonásával – olyan tartalommal és formában kell elkészíteni, hogy az alkalmas legyen a jóváhagyásért felelős vezető döntésének megalapozására. Az előtanulmány felülvizsgálatát az előkészítés munkadokumentumaira kell alapozni, formanyomtatvány alkalmazásával – amely a felülvizsgálatot végzők összesítő értékelését is tartalmazza – írásban kell rögzíteni¹⁶.

A rendszerellenőrzés megtervezéséhez, előkészítéséhez készült előtanulmány felülvizsgálatának szempontjait az 1. számú melléklet tartalmazza.

3.3. Ellenőrzési program meghatározása, jóváhagyása, felülvizsgálata

Az ellenőrzési program tervezetét az előkészítés kétszintű felülvizsgálatát követően, annak eredménye – és az ellenőrzési programtervezet elkészítésére vonatkozó vezetői döntés – alapján kell elkészíteni. A tervezetet Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyvében meghatározott formában, szerkezetben és tartalommal kell összeállítani.

Általában egy rendszer (tevékenység, program) vagy több önkormányzat azonos célú ellenőrzésére egy ellenőrzési programot kell készíteni. Az ellenőrzési program terjedelme, részletezettsége az ellenőrzés céljától, az ellenőrzés tárgyát képező rendszer, tevékenység méreteitől, bonyolultságától függ.

Az **ellenőrzési programnak tükrözni kell az ellenőrzés alapvető elveit**, amelyek: a relevancia, a lényegesség, és a végrehajthatóság. Meg kell jelölni: az ellenőrzés kitűzött célját, a megválaszolandó fő- és alkérdéseket, a vizsgálandó területeket, az azokra tervezett ellenőrzési eljárásokat, a megszerzendő ellenőrzési bizonyítékok jellegét, megszerzésük módszereit, mások munkájának felhasználását, az ellenőrzés végrehajtásának, illetve az ellenőrzés egyes szakaszainak időbeli ütemezésére és a végső határidőre vonatkozó előírást. Az ellenőrzési kérdéseket kérdésfa formában kell meghatározni, illetve ez alapján kell a kritériumrendszert kijelölni.

¹⁶ Az önkormányzati ellenőrzés esetében az egységes ellenőrzési program elkészítését az előtanulmány készítése előzi meg.

Alapvetően az ellenőrzési program írja elő az ellenőrzést végzők számára azt, hogy milyen módon kell az ellenőrzést végrehajtani, ami egyben alapul szolgál a vizsgálatvezető, a főcsoportfőnök és a főigazgató számára az ellenőrzés irányításához, folyamatos figyelemmel kíséréséhez, és a belső kontrollhoz. Az ellenőrzési programnak megfelelően részletesnek kell lennie ahhoz, hogy funkcióját betöltse.

A program mellékletét képezik:

- a jogszabályok és az állami irányítás egyéb jogi eszközeinek jegyzéke;
- a beavatkozás célját, tartalmát stb. meghatározó kormányprogram, ágazati stratégia;
- az ellenőrzéshez kapcsolódó szakmai kifejezések listája: a fogalomtár;
- a kimutatások, ábrák, diagrammok;
- a folyamatábra¹⁷;
- a kérdések, kritériumok, az adatforrások;
- a teljesítménymutatók, teljesítménykritériumok;
- a kérdésfa;
- a tanúsítványok, táblázatok, és az űrlapok;
- a kérdőívek;
- az előző számvevőszéki ellenőrzések javaslatai.

• Az ellenőrzési program jóváhagyása

Az ellenőrzési programot a vizsgálatvezetőnek kell kidolgozni, az ellenőrzést végző csoport tagjainak, illetve az ellenőrzés előkészítésében részt vevő külső közreműködő(k) segítségével. A programot a főigazgató hagyja jóvá.

Az ellenőrzési **programtervezetet** – a megalapozott vezetői jóváhagyáshoz, az Elnöki egyetértéshez – **kétszintű felülvizsgálatnak, minőségkontrollnak kell alávetni.**

¹⁷ A beavatkozást megvalósító rendszer ábrázolása.

Az első szintű felülvizsgálatot a programtervezet egyeztetését megelőzően kell végrehajtani. Egyeztetésre csak a minden lényeges vonatkozásban megfelelőnek értékelt programtervezet bocsátható.

A második szintű felülvizsgálatnak az egyeztetési folyamat eredményeire, hatásaira is ki kell terjedni, és olyan időpontban kell elvégezni, hogy a felvetődő kérdések rendezésére, az indokolt korrekciók végrehajtására, a program jóváhagyásáig sor kerülhessen.

A felülvizsgálatokat az ellenőrzési programtervezet dokumentációjára kell alapozni formanyomtatvány alkalmazásával – amely a felülvizsgálatokat végzők összesítő értékelését is tartalmazza – írásban kell elvégezni. **A felülvizsgálatot a 2. számú melléklet alapján kell végrehajtani.**

A felülvizsgálatok hatásköri és felelősségi rendjét az ÁSZ SzMSz-e, illetve a vonatkozó ügyrend szabályozza.

IV. FEJEZET

A fejezet bemutatja az ellenőrzés vizsgálati szakaszát, ami a jóváhagyott ellenőrzési programmal kezdődik és az egyeztetett számvevői jelentés átadásával ér véget. A számvevőnek a vizsgálat során az ellenőrzési eljárások alkalmazásával bizonyítékokat, adatokat, információkat kell gyűjteni, azokat elemezni kell, ismételten át kell tekinteni a teljesítménycategóriák tartalmát, körét. Mindezek figyelembevételével a számvevőnek összegezni kell a helyszíni ellenőrzés eredményeit, megállapításait, amelyeket jelentésbe foglal.

4. A RENDSZERELLENŐRZÉS VÉGREHAJTÁSA, A SZÁMVEVŐI JELENTÉS

4.1. A helyszíni ellenőrzés jellemzői

A helyszíni ellenőrzés alapját a jóváhagyott ellenőrzési program, illetve a felkészülés, előkészítés időszakában elkészített, elemzett dokumentumok képezik. Törekedni kell az elvégzendő feladatok, az erőforrások, a határidők, illetve a minőség tekintetében a program minél pontosabb végrehajtására, betartására.

Döntő fontosságú, hogy a számvevő az ellenőrzött rendszert, tevékenységet, programot ismételten több szempontból vizsgálja meg, hogy elfogulatlanul, – az eltérő nézőpontokra és érvekre nyitottan – értékelje a kapott információkat.

A vizsgálati szakaszban a számvevőnek – a felkészülés és előkészítés időszakában összegyűjtött információk, bizonyítékok, adatok mellé – **további** tárgyhoz tartozó és **megbízható bizonyítékokat kell gyűjteni** az ellenőrzési kérdések megválaszolásához, a számvevői jelentésbe kerülő megállapítások alátámasztásához.

A számvevő az ellenőrzési programban kijelölt feladataihoz szerzett bizonyítékokat, az adatokat, információkat összeveti az előzetesen meghatározott ellenőrzési kritériumokkal. Ezek alapján alakítja ki a megállapítását, illetve mutatja be a megállapítások, az esetleges eltérések (hiányosságok) okait és következményeit.

A **számvevőnek elemzési és kommunikációs feladata** is van, mivel az összegyűjtött ellenőrzési bizonyítékokat elemezni, értékelni kell. A kommunikációs feladat folyamatos tevékenység, akkor kezdődik, amikor az ellenőrzött fél először értesül az ellenőrzésről, folytatódik az ellenőrzés során kialakuló megállapítások, érvek és szempontok értékelésével, egyeztetésével.

A vizsgálatvezetőnek a helyszíni ellenőrzés során intézkedéseivel – szükség szerint közreműködésével – biztosítania kell, hogy a számvevők az ellenőrzési programban rögzített feladatokat az ellenőrzési előírásokkal összhangban végezzék el. Az ellenőrzés teljes időszakában fontos a számvevők közötti folyamatos együttműködés, a kölcsönös tájékoztatás.

A még jól megalapozott ellenőrzési program mellett is szükség lehet arra, hogy az ellenőrzési szempontok a helyszíni tapasztalatok alapján módosuljanak, kiegészüljenek. A vizsgálatvezető feladata, hogy a szükségesnek ítélt változtatásról megfelelő időben döntsön, illetve vezetőit tájékoztassa. Feladata az is, hogy a helyszíni ellenőrzés során, a számvevő hatáskörét meghaladó ügyekben intézkedjen.

A rendszerellenőrzéseknél a helyszíni vizsgálat közben az **első értékelés** elvégzése – team munka esetén – a team vezetőjének, illetve **a vizsgálatvezetőnek a feladata**. Ebben a szakaszban a főcsoportfőnök, valamint a főigazgató beszámoltathatja a számvevőket, illetve a vizsgálatvezetőt az időszakos ellenőrzési tapasztalatokról, az ellenőrzési program

végrehajtásáról. Erre általában munkaértekezleteken, illetve félidős beszámolókon is sor kerül.

4.2. Vizsgálati eljárások, módszerek

A rendszer, tevékenység teljesítményének értékeléséhez, a következtetések levonásához, az ellenőrzési kérdések megválaszolásához tesztelést kell végrehajtani, ezek:

- a kontrollok tesztelése;
- az alapvető ellenőrzési eljárások lefolytatása (elemző eljárás, tételes-mintavétel).

• A kontrollok, kulcskontrollok tesztelése

Az **ellenőrzés végrehajtásakor** a megállapítások, következtetések kialakításához **tesztelni kell a kontrollokat**. Ezzel az eljárással a számvevő pozitív megerősítést keres arra, hogy az összes kulcsfontosságú kontroll létezik, illetve az ellenőrzött időszak teljes folyamatában eredményesen működik.

Ha a kontrollokra vonatkozó tesztek eredményei azt mutatják, hogy a kontrollok nem teljesítik céljaikat, akkor az érintett tevékenységekre, tranzakciókra, ügyletekre nézve fennáll a gyenge teljesítmény kockázata, a lényeges hiányosság, hiba, szabálytalanság, ebben az esetben megnő a számvevő ellenőrzési kötelezettsége. A kontrollok tesztelésénél Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyvében leírtakat kell figyelembe venni.

• Ellenőrzési eljárások, bizonyítékok, adatok, alkalmazható technikák

A helyszíni ellenőrzés során az ellenőrzési bizonyítékok megszerzéséhez felhasznált technikák ismételt alkalmazása is szükséges lehet¹⁸.

Az alapvető **ellenőrzési eljárások**: az elemző eljárások és az adatok, a vizsgált sokaság elemeinek (pl. pályázatok) tételes tesztelése. Az **elemző eljárások** az adatok különféle módszerrel – pl. trendelemzés, összehasonlító elemzés – történő vizsgálatát, a közöttük lévő összefüggések megállapítását jelentik.

¹⁸ Lásd 3.1.4. pontban leírtakat.

A felkészülés, előkészítés időszakában begyűjtött információkat, adatokat, bizonyítékokat felül kell vizsgálni, és – amennyiben szükséges – újakat kell beszerezni. A helyszíni ellenőrzés során összegyűjtött ellenőrzési **bizonyítékok alapul szolgálnak az ellenőrzési kérdések megválaszolásához**. A rendszerellenőrzés esetén ezek igen különbözőek lehetnek, a bizonyítékok tekintetében kiemelt szerep jut a számvevő szakmai megítélésének, ezért azok megszerzésénél mindig rugalmasan kell eljárni.

A begyűjtött adatok, információk igen széles körűek, ezért azokat időszakonként – ha a számvevő úgy ítéli, hogy a számára kijelölt kérdéseket, feladatokat már tisztázta, elvégezte – rendezni, összegezni, elemezni kell. Fel kell mérni, hogy még milyen további információkra van szükség. Ez egyben a felesleges adatok kiszűrését, selejtezését is jelenti. Szükséges lehet, hogy a számvevő a vizsgálatvezetőtől külső szakértők bevonását is kérje, és megvitassa vele, hogy milyen jellegű adatokat indokolt beszerezni, esetleg arra is kitér, hogyan lehet ezeket értelmezni.

Az ellenőrzés során gondoskodni kell arról, hogy elegendő, tárgyhoz tartozó és megbízható bizonyítékok álljanak rendelkezésre a kérdések megválaszolásához, a megállapítások, következtetések alátámasztásához. A **mennyiség** (elegendő) és a **minőség** (tárgyhoz tartozó és megbízható) **kritériumait az ellenőrzési bizonyítékokra vonatkozóan együtt kell kezelni**. (A kettő között fordított összefüggés van!). A bizonyítékok jó minősége esetén kevésbé szükséges nagy mennyiségű bizonyíték összegyűjtése. Meggyőző lehet a bizonyíték nagy mennyisége, ha az egyes bizonyítékok minősége gyenge.

Az ellenőrzési **bizonyíték elegendő**, ha mennyisége megfelelő ahhoz, hogy a megállapítások és következtetések igazolhatóak, meggyőzőek legyenek. A bizonyíték **tárgyhoz tartozó**, ha egyértelműen és logikusan kapcsolódik az ellenőrzési program kérdéseéhez, szempontjaihoz. A **bizonyíték megbízható**, ha a vizsgálatok ismételt elvégzése, illetve a más forrásból származó információk ugyanazt az eredményt adják.

A számvevőnek kell megítélni a szükséges ellenőrzési bizonyítékok mennyiségét és minőségét az alábbi szempontok alapján:

- lényegesek-e az ellenőrzési megállapítások, mekkora a jelentőségük;
- mennyire független a bizonyíték forrása;

-
- arányos-e a további bizonyítékok beszerzése a számvevői jelentéstől várható hasszonnal;
 - fennáll-e annak a kockázata, hogy a megállapítások helytelenek;
 - körültekintően járt-e el a bizonyítékok megszerzésénél.

A rendszerellenőrzés olyan területekre irányul, ahol a fontos tények, témakörök egymással összefüggő elemekből állnak. Ezért a **számvevőnek szem előtt kell tartani, hogy az egymással összefüggő tények bizonyító ereje jelentős legyen.** Meg kell győződnie arról, hogy a megfelelő mennyiségű és minőségű bizonyítékok alapján minimális annak a kockázata, hogy helytelen vagy nem megfelelő következtetésre jut. Ha a számvevő nem rendelkezik elegendő tárgyhoz tartozó és megbízható bizonyítékkal, akkor nem lehet megalapozott ellenőrzési megállapításokat tenni, következtetéseket levonni, hanem újabb – a megállapításokat alátámasztó –, bizonyítékokat kell begyűjteni. Az ellenőrzési bizonyítékok különböző módszerekkel szerezhetők meg – széles körű megfigyeléssel, szemlével, kérdésfeltevéssel, összehasonlítással – ezért azt a módszert kell választani, ami az ellenőrzési programban kijelölt feladatok végrehajtását a leghatékonyabban és legeredményesebben biztosítja.

A bizonyítékokat több forrásból kell beszerezni, amelyek megbízhatóvá teszik a rájuk épülő megállapításokat. A rendszerellenőrzés **bizonyítékainak** alapvetően **három forrása van:** a számvevő által közvetlenül előállított, az ellenőrzött féltől, valamint a harmadik féltől származó bizonyíték (fizikai, dokumentum alapú, megkérdezésen alapuló és elemzési dokumentumok).

Ha a vizsgált rendszernél az ellenőrzéshez szükséges bizonyítékok nem állnak rendelkezésre, vagy nem akarják átadni a számvevőnek, azokat más módon kell beszerezni. Ha fennáll a veszélye annak, hogy az eljárás nem valósítható meg – ezáltal a kijelölt ellenőrzési feladat nem teljesíthető – a számvevőnek meg kell állapítani ennek okát, hatását, következményét a számára kijelölt feladat teljesítésére. Ezt követően tájékoztatni kell a vizsgálatvezetőt, aki dönt arról, hogy közvetlen beavatkozással megszerzi a bizonyítékokat vagy ennek következménye, súlya miatt eljárást kezdeményez (pl. szakértőket von be, felelőségre vonást kezdeményez).

- **Mások munkájának felhasználása**

A rendszerellenőrzést végző számvevőnek lehetősége van arra, hogy az ellenőrzés kérdése-
ihez köthető, a témához kapcsolódó kérdésekben szabadon támaszkodjon mások munká-
jára. Amennyiben a számvevő megállapításai alátámasztásához felhasználja mások
munkáját, részletesen ellenőrizni kell az átvenni kívánt anyagokat, meg kell győződni
arról, hogy a bizonyítékok elégségesek, tárgyhoz tartozók és megbízhatók. A vizsgálat jel-
lege, mélysége attól függ, hogy a számvevő mennyiben kíván ezekre támaszkodni.
Amennyiben a számvevő másoktól vesz át információkat, természetesen közölni kell an-
nak forrását, alkotóját.

Ha a számvevő a megállapítások és a következtetések kialakításához külső szakértő segít-
ségét kívánja felhasználni, akkor fel kell mérnie, minősíteni kell a külső megbízott füg-
getlenségét, tárgyilagosságát, szaktudását.

4.3. A teljesítmény-kategóriák értelmezése és alkalmazása

A rendszerellenőrzés lefolytatása során az ellenőrzési megállapítások kialakításához szük-
séges az ellenőrzési programban meghatározott ellenőrzési bizonyítékokat és kritérium-
okat az ellenőrzési munka előrehaladásával rendszeresen felülvizsgálni, értékelni.

A bizonyítékok elemzése és értékelése arra irányul, hogy egyrészt meggyőződjünk arról,
hogy a megszerzett bizonyítékok a vizsgált terület teljesítményére (a gazdaságosságra,
hatékonyságra és eredményességre) vonatkozóan adekvát és lényeges információt hor-
doznak. E mellett arról is meg kell bizonyosodni, hogy a vizsgált kérdéssel (problémával)
összefüggésben a teljesítményre vonatkozóan **valamennyi** – a gazdaságosságot, haté-
konyságot és eredményességet befolyásoló – **lényeges tényezőt, körülményt** számba
vettük-e és értelmeztük-e, valamint az ezekre vonatkozó bizonyítékokat és kritériumokat
teljes körűen összegyűjtöttük-e.

Tekintettel arra, hogy a rendszerellenőrzések gyakran a döntéshozók összetett beavatkozá-
sainak vizsgálatára irányulnak, előfordulhat, hogy a helyszíni vizsgálatok előrehaladásá-
val valamely területen az ellenőrzési munkát módosítani vagy elmélyíteni szükséges. Ez
azzal a következménnyel jár, hogy a teljesítmény-kategóriák tartalmát a vizsgálandó új
területtel, kérdéssel összefüggésben a helyszíni ellenőrzés során meg kell határozni, s en-

nek alapján kell dönteni a szükséges ellenőrzési bizonyítékok, illetve kritériumok köréről is.

Különösen fontos a vizsgált **teljesítmény-kategóriák tartalmának** és az egyes kategóriákhoz tartozó **ellenőrzési bizonyítékoknak, kritériumoknak a felülvizsgálata** azokban az esetekben, amikor a teljesítményre vonatkozó értékelés:

- várhatóan súlyos hiányosságokra mutat rá;
- társadalmilag érzékeny területeken negatív tendenciákat tár föl;
- az ellenőrzött részéről a teljesítményre vonatkozó értékelés várhatóan tiltakozást, fokozott mértékű ellenvéleményt vált ki, és
- olyan területekre irányul, amelyek teljesítményére vonatkozóan jelentősen eltérő álláspontok alakultak ki.

A fentiekre való tekintettel a rendszerellenőrzések lefolytatása során az ellenőrzést végzők között intenzív kommunikációt kell fenntartani annak érdekében, hogy a helyszíni ellenőrzés során felmerülő problémákat a lehető legrövidebb idő alatt, szakmailag megfontoltan oldják meg.

4.4. Szabálytalanság kezelése

A rendszerellenőrzés végrehajtásánál előfordulhat, hogy a számvevő kontrollhiányosságokat, hibákat, szabálytalan eseményeket, ügyleteket tapasztal, amelyek csalásra, korrupcióra, szabálytalanságra utalhatnak, **befolyásolva az ellenőrzés lefolytatását, eredményét.** Ebben az esetben meg kell határozni, azonosítani kell a kontrollrendszer hibáit, okait. Amennyiben a számvevő a feladatát kellő alapossággal elvégezte, el kell dönteni, hogy ezek szabálytalanságra vagy bűncselekményre utalnak. Fontos, hogy az észlelt **szabálytalanságot teljes körűen dokumentálja.** Ha a számvevő ezeknek az elvárásoknak eleget tett, soron kívül tájékoztatni kell a vizsgálatvezetőt, szükség szerint a főcsoportfőnököt, illetve a főigazgatót. Előfordulhat, hogy a főigazgató a szükséges intézkedések megtételére kiegészítő vizsgálatot rendel el¹⁹. A vizsgált rendszer működésében felvetett szabálytalanságnak következménye lehet: felelősség felvetés, bűncselekmény

gyanúja, zárolás, pénzeszközök felhasználásának felfüggesztése. Az ezzel kapcsolatos feladatok végrehajtását az Állami Számvevőszékről szóló 1989. évi XXXVIII. törvény, illetve Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyve és SzMSz-e rögzítik.

4.5. A számvevői jelentéssel szembeni elvárások, a jelentéstervezet felülvizsgálata

A helyszíni ellenőrzés az egyeztetett számvevői jelentés vizsgálatvezetőnek történő átadásával fejeződik be. A jelentéssel szembeni követelményeket az SzMSz, az Ügyrend, illetve Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyve részletesen rögzítik, meghatározzák a jelentés szerkezetét, összetevőit és a szükséges eljárást. **A számvevői jelentésben foglalt megállapításokért a számvevő felel.** A számvevői jelentés ugyan nem tartalmaz javaslatokat, nem nyilvános²⁰, de az egyeztetett megállapítások, következtetések **megalapozzák a számvevőszéki jelentés összeállítását**, ezért meghatározó az egyeztetett számvevői jelentés tartalma.

A helyszíni ellenőrzés során a számvevőnek át kell tekinteni, hogy a megállapításai, következtetései megalapozottak-e, és azok alátámasztásához rendelkezésre állnak-e a szükséges ellenőrzési munkadokumentumok. Az ellenőrzési munka megfelelő dokumentálása biztosítja, hogy a vizsgálatvezetőn kívül a főcsoportfőnök és a főigazgató is megismerje a számvevők munkáját, az ellenőrzés folyamatát.

Az ellenőrzési programban foglalt feladatok végrehajtásának a számvevő akkor tett eleget, ha meggyőződik arról, hogy megállapításai elegendő és megfelelő bizonyítékokra épülnek, azokat előírás szerint dokumentálta, illetve a külső-belső egyeztetés során felmerült kérdések tisztázása után a jelentés tartalmát pontosította. A számvevői jelentéstervezetet külső-belső egyeztetésnek kell alávetni. Az egyeztetésnél követelmény, hogy az ellenőrzött szervezettől érkező, illetve a belső egyeztetés során kialakított észrevételek írásban történjenek. Az észrevételekre – elsősorban a külső körből származókra – a számvevő írásban válaszol, amit a vizsgálatvezetővel egyeztet.

¹⁹ Lásd Állami Számvevőszékről szóló 1989. évi XXXVIII. törvény

²⁰ Az önkormányzatok ellenőrzéseiről készült számvevői jelentések tartalmazzak javaslatokat, illetve a polgármester, képviselő testület nyilvánossá teheti a számvevői jelentést.

- **A számvevői jelentéstervezet felülvizsgálata**

Az ellenőrzési feladatok végrehajtását, a számvevői jelentéstervezetet kétszintű felülvizsgálat alá kell vonni.

Az **első szintű felülvizsgálatnál** értékelni kell, hogy a helyszíni ellenőrzés során elvégezték-e a kijelölt feladatokat, az ellenőrzési eljárások segítették-e a vizsgálatok lefolytatását, rendelkezésre állnak-e az ellenőrzéshez kapcsolódó, áttekinthető munkadokumentumok, a számvevői jelentéstervezetben rögzített megállapításokat alátámasztották-e elegendő és megfelelő bizonyítékokkal. A helyszíni ellenőrzés után, a számvevői jelentéstervezet elkészítését követően a vizsgálatvezető feladata a megfelelő dokumentációra alapozott, írásban elvégzett felülvizsgálat.

A **második szintű felülvizsgálatnál** azt kell értékelni, hogy az első szintű felülvizsgálat megtörtént-e és a felülvizsgálat minősítése megalapozott volt-e. Az egyes **munkaszakaszok értékelésének szempontjait a 3. számú melléklet tartalmazza.**

V. FEJEZET

A fejezet kiter a számvevőszéki jelentésekkel szembeni követelményekre, a minőségbiztosításra, a realizálás folyamatára, illetve a jelentések nyilvánosságra hozatalára.

5. A SZÁMVEVŐSZÉKI JELENTÉS ELKÉSZÍTÉSE, KÖZZÉTÉTELE

A vizsgálatvezetőnek bemutatott, felülvizsgált, szükség szerint módosított számvevői jelentések egyeztetése után az ellenőrzések megállapításairól, eredményeiről összefoglaló számvevőszéki jelentés készül.

5.1. A jelentés tartalma, felülvizsgálata

A rendszerellenőrzésről készített **számvevőszéki jelentés alapvető célja**, hogy pozitív változást generáljon a döntéshozók beavatkozásainak végrehajtását követően a közpénzek felhasználásának hatékonyságában, eredményességében. Ennek érdekében **világos üzenetet kell közvetíteniük** a felhasználók, a **jelentést olvasók számára**. A jelentésnek az ellenőrzési főkérdésekre (célokra) adott válaszokra és az elemzésekre kell összpontosítani, az ellenőrzési megállapításokat összefüggéseikben kell bemutatni, a leíró jellegű háttér információkat a szükséges minimumra kell korlátozni. A jelentés szerkezetének

az ellenőrzési kérdés-válasz-következtetés logikai sorrendjét kell követni, úgy, hogy világosan és könnyen áttekinthetően elkülönüljenek egymástól a vizsgálat fő kérdései.

Törekedni kell a mondanivaló világos, egyértelmű és tömör kifejtésére, amennyire lehetséges el kell kerülni a külön hozzáértést igénylő speciális szakmai kifejezéseket, a szakmai zsargon használatát. Ha ez mégis elkerülhetetlen, a szakkifejezések tartalmát – egyenként – külön meg kell határozni, amennyiben a jelentés több szakkifejezést tartalmaz, értelmező szótárt kell mellé csatolni. A jelentésben használt rövidítéseket mellékletben kell megmagyarázni. A számvevőszéki jelentés megfogalmazásánál arra kell törekedni, hogy ki-egyensúlyozott, tárgyilagos, a nyelvezete közérthető legyen annak érdekében, hogy az átlag olvasó is megértse, követni tudja a megállapításokat, a mondanivalót. A számvevőszéki jelentés-készítés szempontjait Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyve részletesen tartalmazza.

A **jelentéstervezetet külső-belső körben egyeztetni kell**, biztosítani kell, hogy az ellenőrzött szervezettel minimálisra csökkenjen az esetleges vita, kerülni kell az érdekütköztetéseket. Az ellenőrzött szervezettől kapott és elfogadott észrevételeket át kell vezetni a jelentéstervezeten, az el nem fogadott észrevételeket, valamint az elutasítás okait ugyan-csak szerepeltetni kell.

• A jelentéstervezet felülvizsgálata

A jelentéstervezetet minőségi felülvizsgálatnak kell alávetni, megbizonyosodva arról, hogy a számvevőszéki jelentéstervezet tartalmi és formai szempontból megfelel az előírt minőség-követelményeknek.

A számvevőszéki jelentéstervezet **igazgatósági felülvizsgálata kétszintű:**

- az **első szinten** – a jelentéstervezet egyeztetésre történő átadása előtt – el kell végezni a minőség-követelményeknek való megfelelés részletes vizsgálatát;
- a **második szinten** az első felülvizsgálat megfelelőségét, a jelentéstervezet külső és belső egyeztetését, illetve a független felülvizsgálat eredményeinek figyelembevételét és a tervezet minőségi megfelelőségét kell értékelni.

A Minőségbiztosítási Önálló Osztály kétszeri – ellenőrzés-szakmai és jogi – felülvizsgálata a jelentéstervezet teljes körű átvilágítását, minősítését jelenti. **Első szinten** ellenőrzi, hogy

a számvevők végrehajtották-e az ellenőrzési programot, az ellenőrzési megállapításokat, a javaslatokat alátámasztották-e megfelelő ellenőrzési bizonyítékokkal, ez utóbbiak megfelelőek és elégségesek-e. A **második** felülvizsgálatra a jelentéstervezet Elnöki értekezletre történő benyújtása előtt kerül sor, ami a külső-belső egyeztetések realizálására, a jelentéstervezetben való megjelenítésére, dokumentálására is kiterjed²¹. A **minősegbiztosítás tanúsítvány formában adott igazolását** az Elnöki értekezletre kell betérjeszteni.

Az Elnöki értekezletet követően kerülhet sor az Elnök által aláírt számvevőszéki jelentés. Nyolc napos egyeztetésére, amit az ellenőrzött rendszer legfelső vezetőjének kell megküldeni, a tőle kapott válaszlevél a jelentés részét képezi.

A **jelentéstervezet felülvizsgálatának szempontjait a 4. sz. melléklet tartalmazza.**

5.2. A jelentés közzététele, realizálása

A számvevőszéki jelentést – amennyiben nem tartalmaz államtitkot vagy szolgálati titkot – az 1989. évi XXXVIII. törvény 18. §-a alapján **nyilvánosságra kell hozni**, megfelelően annak a kötelezettségnek, hogy az Országgyűlés valamennyi ellenőrzésről írott – nyomtatott vagy elektronikus – formában tájékoztatást kapjon.

A nyilvánosság lehetőségét biztosítja – az állampolgári érdeklődésre is tekintettel –, hogy a jelentések interneten, az ÁSZ honlapján is elérhetők, a tömegtájékoztatási fórumokon, a hírközlő szervek révén, a szakkönyvtárakban is megismerhetők²².

Az ellenőrzési munka utolsó fázisának kiemelt része az ellenőrzési eredmények, a **megállapítások** és a **javaslatok** hatásának **nyomon követése** – amennyiben lehet –, ezek mérése.

²¹ A minőség felülvizsgálatának részletes szempontjait Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyvében „A számvevőszéki ellenőrzés minőségirányítási rendszere” című harmadik könyv tartalmazza.

²² A jelentések nyilvánosságra hozatala, realizálása Az Állami Számvevőszék Ellenőrzési Kézikönyvében, az „Útmutató a standardok alkalmazásához” című ötödik könyvben szerepel.

A realizálás folyamata azt tükrözi, hogy a számvevőszéki jelentésekben leírtakat, javaslatokat – a kötelező egyeztetéseket követően –, az ellenőrzött elfogadja. A javaslatok megvalósítása érdekében intézkedéseket hoz, ami azt a feltételezést tartalmazza, hogy az ellenőrzött rendszer, szervezet működésében, tevékenységében pozitív változást vált ki az ÁSZ javaslatok megvalósítása. Az **ellenőrzött szervezet intézkedései**, várt hatásának nyomon követése igazolja, hogy az ÁSZ jelentések új értéket eredményeztek, egyben figyelemfelhívóak a jövőbeni ellenőrzések lefolytatására.

Budapest, 2008. szeptember

Függelékek:

1. sz. függelék

A döntéshozók beavatkozásainak eredményességét veszélyeztető kockázatok

2. sz. függelék

A teljesítmény-kategóriák általános tartalma, a gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség mérése az államháztartásban

3. sz. függelék

Az összegyűjtött adatok és információk elemzése

Mellékletek:

1. sz. melléklet

A rendszerellenőrzés megtervezéséhez, előkészítéséhez készült előtanulmány felülvizsgálatának szempontjai

2. sz. melléklet

A rendszerellenőrzési programtervezet felülvizsgálatának szempontjai

3. sz. melléklet

A rendszerellenőrzés végrehajtásának és a számvevői jelentéstervezet felülvizsgálatának szempontjai

4. sz. melléklet

A számvevőszéki jelentéstervezet felülvizsgálatának szempontjai

A döntéshozók beavatkozásainak eredményességét veszélyeztető kockázatok

A rendszerellenőrzéseket a legnagyobb kockázatot jelentő területekre, tevékenységekre kell összpontosítani. A beavatkozások hatékony és eredményes megvalósítására első-sorban az alábbi tevékenységek hordoznak jelentős kockázatokat:

- **Az ágazat-politikai célok kialakítása**

A közszférában működő, költségvetés alapján gazdálkodó, nem profitorientált szervezetek teljesítménye nem jelenik meg egyetlen aggregát mutatóban, a nyereségben vagy veszteségben. Az eredményesség maga is összetett, mert a gazdálkodás célrendszere hierarchikusan épül föl. A piramishoz hasonlítható célrendszer csúcsán az átfogó szakpolitikai, illetve döntéshozói célok állnak. Ezek megvalósítására szervezeteket, programokat hoznak létre, amelyek az átfogó célokat szervezeti célokká alakítják. Ezek keretei között formálódnak, alakulnak ki az egyes tevékenységek céljai. A különböző szinten lévő céloknak konzisztens rendszert kell alkotniuk ahhoz, hogy a legfelső szinten elhelyezkedő ágazati szakpolitikai célok teljesüljenek. A hierarchia alsóbb szintjein elhelyezkedő célok teljesítése eredményezi a fölötté lévő szintek céljainak megvalósulását. Ezért a célok megalapozottságának és konzisztenciájának (összhangjának), illetve az ezek biztosítását szolgáló eljárásoknak fontos szerepe van a teljesítmény-orientált működés kialakításában.

- **A tervezés megalapozása**

A tervezés egyik fontos funkciója, hogy az átfogó célokat cselekvési programmá alakítsa át, konkrét tevékenységekre, intézkedésekre bontsa le. Ennek lapján lehetséges a végrehajtáshoz szükséges eszközök, a pénzügyi-, humán- és egyéb erőforrások meghatározása. A tervezésnek nemcsak az erőforrásokra kell kiterjednie, hanem számolni kell azokkal a belső és külső kockázatokkal is, amelyek gátolhatják, vagy megakadályozhatják a tervben foglaltak teljesítését.

A tevékenységek és programok tervezésénél azt is számításba kell venni, hogy a jövőbeni folytatásukhoz milyen feltételeket, mindenekelőtt erőforrásokat kell biztosítani.

Ennek elmulasztása azzal a következménnyel járhat, hogy az egyszeri ráfordítások nem elegendőek a kívánt eredmények eléréséhez, fenntartásához.

A tervezés során azt is mérlegelni kell, hogy a kitűzött célok megvalósításával együtt jelentkezhetnek-e nemkívánatos hatások, amelyek más területeket hátrányosan érintenek. Ezeket a káros hatásokat a tervezés során fel kell mérni és intézkedéseket kell kidolgozni mérséklésükre, illetve megakadályozásukra.

A körültekintő és alapos tervezés fontos szerepet játszik a költségvetési, illetve saját pénzeszközök hatékony és eredményes felhasználásának biztosításában.

- **Az erőforrások prioritások szerinti elosztása**

A korlátozottan rendelkezésre álló erőforrásokkal csak akkor lehet hatékonyan és eredményesen gazdálkodni, ha azokat a prioritásokhoz igazodóan osztják el a különböző célok, tevékenységek, programok között. Mindenekelőtt világosan meg kell határozni azokat az eredményeket, hatásokat, amelyeket elsősorban el kívánnak érni. E nélkül a meglévő erőforrások szétaprózódhatnak, ami egyrészt veszélyeztetheti a célul kitűzött eredmények elérését, másrészt irreális elvárásokat is indukálhatnak. A prioritások nem kellő tisztázása, kommunikálása következtében az érintett társadalmi csoportokban megalapozatlan elvárások alakulhatnak ki. Ezek kedvezőtlenül befolyásolják a döntéshozók intézkedéseiről alkotott társadalmi értékítéleteket, melynek következtében a megtett erőfeszítések is leértékelődnek.

- **A tevékenységek és programok végrehajtásának értékelése**

A különböző tevékenységek és programok végrehajtásában rendszerint több rendszer, szervezeti egység vesz részt. Az eredmények mennyiségét, minőségét – beleértve a megfelelő időben történő előállításukat – jelentősen befolyásolja az érintett rendszerek közötti együttműködés. Mindez azt jelenti, hogy a különböző rendszereknek együtt, világosan meg kell határozniuk a tevékenység, program eredményeire vonatkozó követelményeket. Ez a feltétele annak, hogy mindegyik rendszer a munkamegosztás szerint ráeső tevékenységeket célirányosan végezhesse. E mellett el kell határolni a különböző feladatokat, hatás- és felelősségi köröket is. Különösen bonyolult, sok szereplőt érintő tevékenységek, programok esetében a jó teljesítményt veszélyeztető kockázatok jelentős mértékben a nem kielégítő szervezettségben rejlenek.

- **A megfelelő érdekeltségi és ösztönzési rendszer létrehozása és működése**

A tevékenységek és programok hatékony és eredményes elvégzéséhez megfelelő ösztönzési és érdekeltségi rendszer kialakítására és működésére van szükség. Az érdekeltségi rendszernek szorosan kapcsolódnia kell a célul kitűzött eredmények eléréséhez, az ehhez kapcsolódó egyéni teljesítményekhez. A megfelelő ösztönzési rendszer kiépítéséhez az egyéni munkakörök és feladatok pontos meghatározására, a munka elvégzésével szemben támasztott követelmények kialakítására van szükség. A munkavégzéshez biztosítani kell a megfelelő feltételeket – beleértve a munkavégzéshez szükséges szakismereteket is – az egyéni munkateljesítmények értékelését és az ehhez kapcsolódó anyagi ösztönzési rendszert.

- **A tevékenységek, programok monitoring rendszerének kialakítása és működése**

A tevékenységek, programok teljes „életútját” követő információs rendszer kiépítésére és fenntartására van szükség ahhoz, hogy a megvalósításról tárgyhoz tartozó, megbízható és kellő időben adott információk álljanak rendelkezésre. A jól működő monitoring rendszernek lehetővé kell tenni, hogy a tevékenységek, programok céljai teljesítésének megítéléséhez, hatékonyságának és eredményességének értékeléséhez megfelelő információkat, adatokat lehessen felhasználni. A megfelelő monitoring rendszer egyben azt is biztosítja, hogy a tevékenységek, programok megvalósítása során felmerülő problémákat, nehézségeket megfelelő időben lehessen érzékelni és a szükséges intézkedéseket meg lehessen hozni.

- **A tevékenységek, programok megvalósításának értékelése és ellenőrzése**

Megfelelő értékelési rendszer kialakítására van szükség ahhoz, hogy a tevékenységek és programok hatékonyságát és eredményességét tárgyyszerűen és objektíven értékelni lehessen. Ehhez szükség van olyan értékelési rendszer kialakítására és működtetésére, amelyben többek között világosan meghatározzák a tevékenységek, programok céljait; az értékeléshez létrehozzák a megfelelő adatokat, információkat biztosító monitoring rendszert; megtervezik az értékelési módszereket és eljárásokat; az értékelések elvégzéséhez elegendő és megfelelő minőségű erőforrást biztosítanak, beleértve a szakmai hozzáértést is; valamint kijelölik az értékelések elvégzéséért, azok ellenőrzéséért, valamint ezek eredményei alapján szükséges intézkedések elvégzéséért felelős vezetőket.

A döntéshozói beavatkozások belső ellenőrzési rendszere működésének értékelésénél kiemelten a felügyeleti ellenőrzés megfelelő, jó működésének biztosítását szolgáló intézkedésekre kell összpontosítani. Az irányító szerveknél a beavatkozások megvalósításával, irányításával, felügyeletével összefüggő feladatok, tevékenységek, programok ellenőrzésének értékelését kell középpontba helyezni. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a rendszer belső ellenőrzésének működését biztosító intézkedésekre irányuló vizsgálatokat ki kellene zárni.

A teljesítmény-kategóriák általános tartalma, a gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség mérése az államháztartásban

1. A teljesítmény-kategóriák tartalma, kapcsolata

Az államháztartásban működő, költségvetés alapján gazdálkodó szervezetek teljesítményét a gazdaságosság, a hatékonyság és eredményesség alapján lehet megítélni¹.

- **A szervezeti és társadalmi szintű hatékonyság**

A **gazdaságosság** a tevékenységek elvégzéséhez szükséges személyi, tárgyi és egyéb eszközök beszerzésére fordított kiadások minimalizálásának követelményét jelenti. A **hatékonyság** a rendelkezésre álló erőforrások lehető legteljesebb kihasználására vonatkozik. A két követelmény együttes érvényesülését a **költséghatékonyság** fejezi ki, ami a szolgáltatások, termékek átlagos költségének csökkenésében, illetve azok minőségének javulásában valósul meg. Természetesen – amint azt a hivatkozott dokumentumok is hangsúlyozzák – a gazdaságosság és hatékonyság követelménye minden esetben az inputok, illetve outputok meghatározott minősége és összetétele mellett értelmezhető.

A gazdaságosság és hatékonyság tartalma a konkrét tevékenységekkel (munkafolyamatokkal és a hozzájuk tartozó outputokkal) összefüggésben határozható meg. Az általánosan megnevezett feladatok, célok ellátásának hatékonysága nem értelmezhető, mert konkrét outputok hiányában erőforrásokat sem lehet – a racionalitás elve alapján – a feladat ellátásához hozzárendelni.

A társadalom számára nyújtott közszolgáltatások összetettek, a döntéshozók beavatkozásainak megvalósításához az államháztartás szervezeteinek (esetenként az államháztartáson kívüli szervezetekkel, illetve az érintett társadalmi csoportokkal történő) együttműködésére van szükség.

¹ Ezeknek a kategóriáknak a tartalmát csak azon szempontok alapján értelmezzük, amelyeknek a rendszerellenőrzést tekintve gyakorlati jelentőségük van.

A közszolgáltatásokat az államháztartás intézményrendszerének csak egy része biztosítja közvetlenül a társadalom (lakosság és gazdálkodó szervezetek) számára. Ezen szervezetek működéséhez azonban szorosan kapcsolódnak olyan intézmények, amelyek irányítási, ellenőrzési feladatokat látnak el, illetve háttér feladatokat végeznek, szolgáltatásokat nyújtanak. Ebből következik, hogy ha valamely közszolgáltatás gazdaságosságot, vagy hatékonyságát szeretnénk társadalmi szinten megvizsgálni, akkor valamilyen vele kapcsolatban felmerült költséget számba kellene venni. A költségek teljes körű kiszámításához nyilvánvalóan egy olyan költségvetési, nyilvántartási-információs rendszerre van szükség, amely biztosítja az ilyen igények kielégítését.

A szervezeti szintű hatékonyság alakulásában nemcsak a végrehajtást végző szervezeteknek van szerepe, hanem azoknak a körülményeknek, illetve feltételeknek is, amelyek között működik. Ebből következően a hatékonyság alakulását befolyásoló tényezők, okok feltárása fontos információt jelent arra nézve is, hogy a szervezet által befolyásolható tényezőkön kívül melyek azok a determinációk, amelyek kedvezőtlenül hatnak a hatékonyságra. **A rendszerellenőrzés** éppen ezekre a körülményekre összpontosít és **a döntéshozók beavatkozásainak hatékonyságát és eredményességét a végrehajtó szervezetek teljesítményének tükrében vizsgálja. Az irányító szervezetek sajátos feladatát képezi a közszolgáltatások megszervezése, a társadalmi igények felmérése, elemzése ezek alapján az ágazati szakpolitikák, célok meghatározása, jogszabályok előkészítése, a szükséges erőforrások biztosítása stb. Az irányítási funkció ellátását is konkrét tevékenységekhez kötve lehet vizsgálni, értékelni.**

- **A szervezeti és társadalmi szintű eredményesség**

A közszolgáltatásoknak mindig a társadalmi igények-szükségletek kielégítését kell szolgálniuk. Az igények, szükségletek konkrét felhasználói körhöz köthetők, s a szolgáltatások akkor eredményesek (sikeresek), ha azzal a felhasználók elégedettek. Ezért azok ismeretének, a felhasználói igényekre alapozott prioritások meghatározásának kiindulásként döntő szerepe van abban, hogy a rendelkezésre álló forrásokat eredményesen lehessen felhasználni. Ezen feladatok elvégzése és az ágazatpolitikai célok cselekvési programokká történő transzformálása, valamint a végrehajtáshoz szükséges szabályozási feltételek, a szükséges források megteremtése az irányító szervek hatáskörébe tartoznak. A közszolgáltatást közvetlenül ellátó szervezetek a fenti keretek között működnek, amelyek behatárolják a szervezet tevékenységének eredményességét.

Más megközelítésben ez azt jelenti, hogy ha a végrehajtást végző szervezetek teljesítik kitűzött céljaikat, ez még nem jelenti azt is, hogy összességében társadalmi szinten eredményesen működtek. **A közszolgáltatás eredményessége** tehát egyrészt **függ az ágazati szakpolitika megfelelő megválasztásától és ennek végrehajtását szolgáló eszközök és feltételek** (költségvetési források, szabályozás, irányítás) **biztosításától, valamint attól, hogy a szervezet működése mennyiben szolgálja a kitűzött ágazatpolitikai célokat.**

- **A hatékonyság és az eredményesség kapcsolata**

A teljesítmény – a költséghatékonyság és az eredményesség – komplex vizsgálatára csak esetenként kerülhet sor, de az ellenőrzéseknél mindkét szempontot szem előtt kell tartani. Minden esetben gondolni kell arra, hogy pl. a hatékonyság növekedése csak akkor jelenti a teljesítmény javulását, ha ezzel egyidejűleg az eredményesség nem romlott. Gyakran – különösen a költségvetés pozícióját javítandó általános megszorítások idején – a „hatékonyság” az eredményesség rovására nő, ami azt jelentheti, hogy jelentősen csökken a szolgáltatás színvonala, minősége. Ez olyan mértékű is lehet, hogy veszélybe kerül az adott szolgáltatással szembeni alapvető társadalmi elvárások, igények teljesítése. A szervezetek és a társadalom szintjén egyaránt a gazdaságosságot és a hatékonyságot, az eredményesség figyelembevételével lehet értékelni.

A közszolgáltatások szintjén az eredményesség, valamint a gazdaságosság és a hatékonyság között meghatározott egyensúlyt kell teremteni, ami a társadalmi igények és a rendelkezésre álló pénzügyi források összehangolásával érhető el. Ez egyfelől az igények szelekciójával, a prioritások meghatározásával, másfelől az ezekhez igazodó forráselosztással biztosítható. Az ágazatpolitikai célok kialakítása és a költségvetési források elosztása elsősorban az Országgyűlés, a Kormány, illetve a központi kormányzati szervek feladatát képezi. **A döntés mindenkor az eredményesség, valamint a gazdaságosság és a hatékonyság közötti kompromisszum alapján hozható meg, amely akkor jár a lehető legkisebb veszteséggel (társadalmi áldozattal), ha azt a hosszú távú érdekek mentén sikerül megkötni.** Ezért van jelentősége annak, hogy a mindenkori beavatkozások egy megalapozott és világosan meghatározott társadalompolitikai stratégiához illeszkedjenek. Ennek hiányában nagy a kockázata annak, hogy a rendelkezésre álló erőforrások egy része veszendőbe megy. A veszteségek kockázatát tovább növeli az is, hogy világos társadalompolitikai stratégia nélkül a végrehajtó szervezetek döntései, tevékenysége nem

egy cél irányába hatnak. Ha nincs egyértelmű iránymutatás, akkor a források felhasználásával szemben sem lehet egyértelmű elvárásokat támasztani. A jó teljesítményre való ösztönzés pedig azon múlik, hogy a források felhasználására vonatkozó elvárásokat hogyan fogalmazzák meg.

2. A teljesítmény mérése – a teljesítménymutatók

- **A társadalmi eredményességi mutatók**

A teljesítménymutatók a ráfordítások, a végtermékek és a hatások közötti összefüggéseket mérik. Amint erről már szó volt, a végső hatások elérése a legfontosabb cél, mert ezekben valósulnak meg azok a változások, amelyek kedvezőbb helyzetbe hozzák a társadalmat vagy annak egy csoportját. Az eredményességet alapvetően a közszolgáltatások szintjén értelmezhetjük, mérésénél azonban több nehézséggel is számolni kell. A társadalmi változások rendszerint hosszú távon következnek be, s azokat számos, nem tervezett körülmény is befolyásolja. A változások eléréséhez többnyire sok, különböző területen működő szervezet együttműködésére van szükség.

A közszolgáltatások eredményességének alakulásában, amint erről korábban már szó volt, az ágazatpolitikának és az ehhez rendelt eszközrendszernek, valamint a végrehajtó szervezeteknek van döntő szerepe. E két tényező szerepét azonban egzakt módon nem lehet elkülöníteni az eredményesség alakulásában. Erre már azért sincs lehetőség, mert a végrehajtó szervezetek tevékenységének az eredményességét mindig egy ágazatpolitika, illetve eszközrendszer vonatkozásában értelmezhetjük. Az elmondottakból az is következik, hogy a társadalmi eredményességi mutatók (tekintettel arra, hogy a változások hosszabb időszak alatt mennek végbe) viszonylag állandóak, de az intézményi eredményességi mutatókat mindig az ágazatpolitikai célokhoz kell igazítani.

A társadalmi szintű eredményességet az elérni kívánt társadalmi hatás megvalósulásának mértéke fejezi ki. Az elérni kívánt, vagy más szóval célul kitűzött társadalmi hatás mindig a társadalmi igények, problémák kielégítésére, illetve megoldására irányul. Ilyen elérni kívánt társadalmi hatás lehet pl.: a lakosság várható élettartamának növekedése; a lakosság egészségügyi állapotának javulása; a többszörösen hátrányos helyzetűek munkaerő-piaci helyzetének javítása; a természeti feltételek megóvása stb. Ideális esetben a társadalmi célokat, a kívánt társadalmi hatásokat mennyiségileg is meghatározzák. Vagyis azt, hogy meghatározott idő alatt hány évvel kívánják a lakosság

várható élettartamát növelni; a lakosság egészségügyi állapotát milyen területeken (pl. mely betegségek, betegségcsoportok stb. esetén) milyen mértékben kívánják javítani; milyen mértékben (hány százalékkal) kívánják csökkenteni a többszörösen hátrányos helyzetű társadalmi csoportba tartozóknál a munkanélküliek arányát stb.

Tekintettel arra, hogy a társadalmi igények és problémák összetettek, megoldásukhoz különböző eszközökre, módszerekre van szükség, ami egyben a közszolgáltatásokkal szemben is eltérő követelményeket (célokat) állít. A kívánt társadalmi hatások elérését számos tényező befolyásolja, így pl. a várható élettartamot a táplálkozástól kezdve a környezeti, biztonsági, egészségügyi és kulturális-oktatási ellátások színvonala is. Vagyis egyetlen társadalmi cél eredményes megvalósításához a közszolgáltatások területén összehangolt tevékenységre van szükség. A közszolgáltatások szintjén meg kell határozni azokat a (a társadalmi hatás eléréséhez szükséges) közbenső célokat, amelyek együttesen lehetővé teszik a kitűzött társadalmi hatás elérését. Ezeket az ellátásokért felelős irányító szerveknek kell meghatározniuk és a végrehajtáshoz megfelelő feltételeket biztosítaniuk. A közszolgáltatásokra vonatkozó célok megvalósításának eredményességét az elért közbenső hatás(ok) mértéke fejezi ki.

- **A szervezeti eredményességi mutatók**

A szervezet működésének eredményességét az általa célul kitűzött és valójában létrehozott outputok mennyisége és minősége fejezi ki. A szervezetek jellemzően több felhasználói csoport igényeinek megfelelő különböző outputokat állítanak elő. Ezek mennyiségét, összetételét és minőségét úgy kell meghatározni, hogy azok legjobban szolgálják a társadalmi célkitűzéseket (szándékolt társadalmi hatások) megvalósulását. Ez az összehangolás csak akkor valósulhat meg, ha az intézményi célok az ágazatpolitikai célok elérését szolgálják. Az irányító szervek feladata és felelőssége, hogy létrehozzák azokat a feltételeket és körülményeket, amelyek lehetővé teszik és kikényszerítik a szervezetek célirányos működését.

Abban az esetben, ha a szervezet az ágazatpolitikai célokkal összhangban alakította ki saját céljait, és azokat mennyiségben, minőségben és megfelelő időben teljesítette, működését eredményesnek kell tekinteni még akkor is, ha történetesen a szándékolt társadalmi hatások nem jöttek létre. A társadalmi szintű eredménytelenség okait ugyanis nem a végrehajtó szervezet tevékenységeiben kell keresni, hanem az ágazatpolitikai vagy adott esetben a szakpolitikai döntések megalapozottsága terén.

Továbbgondolva a lakosság várható élettartamának növelésére vonatkozó példát, az egészségügyi ellátásért felelős szervnek meg kell határoznia azokat a területeket, amelyek javításával leginkább elősegítheti az adott társadalmi cél – a lakosság várható élettartamának növelése – megvalósítását. Ezek történetesen lehetnek a lakosság meghatározott csoportjában elvégzett szűrővizsgálatok. A szűrővizsgálatokról, vagyis, hogy mely betegségek vonatkozásában, milyen társadalmi csoportoknál és milyen gyakorisággal kell a szűréseket elvégezni, az egészségügyi ellátást irányító szervnek kell döntenie, s egyben gondoskodnia kell a szűrések elvégzéséhez szükséges erőforrásokról, a szervezeti és szabályozási feltételekről is.

A szervezet tevékenységének eredményességét ez esetben az fejezi ki, hogy a kijelölt csoportnál milyen mértékben teljesítették a szűréseket. Az intézmény felelőssége abban van, hogy megfelelő személyi és tárgyi feltételeket biztosítson a szűrések elvégzéséhez, és úgy szervezze meg azt, hogy az érintettek minél nagyobb számban részt vegyenek és a lehető legkisebb kényelmetlenséget okozzon a résztvevők számára.

Az összegyűjtött adatok és információk elemzése

Az összegyűjtött adatokat és információkat rendszerezni, elemezni kell ahhoz, hogy megalapozott ismeretekkel rendelkezünk az ellenőrzés területéről. Az elemzéshez statisztikai, matematikai és más eszközöket lehet felhasználni. Esetenként – bonyolultabb elemzési technika alkalmazásánál – célszerű szakértő segítségét igénybe venni. Az alábbiakban néhány gyakran használható elemzési technikát ismertetünk.

- A **logikai modell** az egyik legismertebb eszköz az ellenőrzés területéről szerzett információk csoportosításához, a vizsgált terület főbb összefüggéseinek áttekintéséhez, megértéséhez. A modell különösen hasznos eszköz a bonyolult döntéshozói beavatkozások folyamatának leírásához, mert világosan bemutatja annak struktúráját, a tevékenységek hierarchiáját, a célokat, a feladatokat és a felelősöket. A logikai modell a beavatkozás (intézkedés, tevékenység, program) szintjén megfogalmazott célkitűzésektől és kívánt hatásától lefelé haladva a különböző feladaton és konkrét tevékenységeken keresztül mutatja be a beavatkozás folyamatának teljes struktúráját, ahol az alacsonyabb szintű elemek logikai kapcsolatban állnak a magasabb szintű elemmel. A logikai modell felállításánál a jogszabályi előírásokból kell kiindulni, amelyek meghatározzák a beavatkozás általános kereteit (az alapvető célokat, főbb feladatokat és a végrehajtásukért felelősöket). Ezt követően a végrehajtók belső dokumentumaiból további részletes információkhoz lehet jutni.

A logikai modell a rendszerellenőrzéseknél segít abban, hogy világos kapcsolatot lehessen teremteni a célok, eredmények, feladatok, tevékenységek (a munkamegosztás) és a felelősségek között. Ennek alapján elemzést lehet végezni pl. arra vonatkozóan, hogy a célok konzisztens rendszert alkotnak-e; a célokhoz meghatározták-e az elvárt eredményeket (teljesítményeket); a célok és az eredmények a hierarchia különböző szintjein megfelelően illeszkednek-e; nincsenek-e átfedések a szervezetek feladataiban, minden feladathoz hozzárendelték-e a felelősöket stb.

-
- A rendszerellenőrzéseket valós teljesítményinformációkra, adatokra kell építeni, ezért az összegyűjtött adatokat és információkat megfelelő eszközök és módszerek alkalmazásával elemezni és értékelni kell. Az elemzéshez és értékeléshez gyakran fel lehet használni az **általános statisztikát**: az átlagszámításokat, az adatok eloszlásának vizsgálatát, a minimum és maximum értékek, az átlagos érték körüli szórás kiszámítását stb.
 - A teljesítmények változásának elemzéséhez, értékeléséhez általánosan használt eszköz a **trendelemzés**, amely megmutatja a teljesítmények javulásának vagy romlásának mértékét. Sok esetben a rendszerellenőrzések kiindulópontját ezek az információk képezik.
 - A **költséghaszon**, vagy **költséghatékonyság** elemzéseket a rendszerellenőrzések tág körében lehet alkalmazni. Ezeket a számításokat egyrészt a beavatkozások megvalósításának alternatívái, eszközei közötti választások alátámasztásaként, a felelős rendszerek döntéseinek bizonyításaként lehet elvégezniük. Az ellenőrzés tervezési időszakában ezeket az elemzéseket át kell tekinteni, illetve szükség esetén pontosítani, kiegészíteni kell.

A rendszerellenőrzés megtervezéséhez, előkészítéséhez készült előtanulmány felülvizsgálatának szempontjai

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
1. Az ellenőrzött rendszer, tevékenység, program külső-belső környezete, megismerésének, a szükséges információk összegyűjtésének felülvizsgálatához meghatározták, figyelembe vették-e az ÁSZ éves ellenőrzési terve alapján az ellenőrzés:				
1.1. célját,				
1.2. típusát,				
1.3. területeit,				
1.4. hatókörét,				
1.5. időszakát,				
1.6. készítettek-e ütemtervet, feladatmegosztást?				
2. Feltárták-e a működésre ható tényezőket és a jogszabályi környezetet?				
2.1. Megismerték és dokumentálták-e:				
2.1.1. a rendszer, tevékenység, program iránt megnyilvánuló külső érdeklődést, azok változását, hatását,				
2.1.2. a szakmai feladatokat meghatározó jogszabályokat, azok változását, a specifikus jogszabályi előírásokat,				
2.1.3. a rendszer által alapított, felügyelt intézmények, államháztartáson kívüli szervezetek kapcsolatát, azok változását,*:				
2.1.4. a külső szervezetek által végzett ellenőrzések megállapításait, javaslatait?				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
2.2. Vizsgálták-e az ellenőrzött terület környezetét, belső szabályozását, összhangját a jogszabályokkal:				
2.2.1. a rendszer, tevékenység, program szabályozottságát, aktualizálását,				
2.2.2. az intézményi struktúra kialakítását, változását, felügyeletét, összhangját a vonatkozó jogszabállyal,				
2.2.3. a működési feltételek, forrásoknak biztosítását, összhangját a célokkal, feladatokkal, azok változásaival,				
2.2.4. az ellenőrzött terület nagyságát, elhelyezkedését, belső tagoltságát,*				
2.2.5. a beavatkozás hatására bekövetkezett feladat és szervezeti változásokat,*				
2.2.6. a belső kontrollok változását,*				
2.2.7. a rendelkezésre álló erőforrásokat, azok változásait,*				
2.2.8. a számviteli, elszámolási rendszert, funkcióját,				
2.2.9. a rendszer, tevékenység, program informatikai stratégiájának kidolgozását, koordinációját, összhangját a szakmai feladatokkal,*				
2.2.10. a felső vezetés információs rendszerét,*				
2.2.11. a rendszer, tevékenység, program feladatellátását támogató informatikai rendszerek fejlesztését, megfelelő irányítást, felügyeletét,*				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
2.2.12. az informatikai fejlesztési célkitűzések összhangját a kormányzati, államigazgatási informatikai fejlesztési koncepcióval, az adott rendszer feladataival,*				
2.2.13. a szükséges mértékben megismerték és dokumentálták-e a belső ellenőrzés funkcióját, a FEUVE rendszer kiépítését, az ellenőrzési nyomvonalat,*				
2.2.14. kijelölték-e a tesztelésre alkalmas kulcskontrollokat, elemezték-e azokat,				
2.2.15. felhasználták-e az elemzések eredményeit a kockázatos területek meghatározásához,				
2.2.16. elvégezték az eredendő kockázat átfogó értékelését, meghatározták és indokolták-e a specifikus (magas) kockázatú területeket,				
2.2.17. értékelték-e az ellenőrzött rendszerre, tevékenységre, programra vonatkozó kockázatokot,				
2.2.18. az előzetes kontrollkockázat értékelése jelzi-e azokat a specifikus területeket, ahol a kontroll környezet vagy kontroll eljárások gyengék,				
2.3. Az előtanulmány készítésénél figyelembe vették a dokumentált információkat, az elemzési eredményeket, a kockázatkezelés szabályait?				
2.4. A kontrollrendszer megítélésénél felmérték-e azokat a területeket, tevékenységeket, melyek jelentős szerepet tölthetnek be a kontrollrendszer megítélésénél?				
2.5. Meghatározták az ellenőrzés elvégzéséhez szükséges adattechnikai eljárásokat?				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
2.6. Meghatározták a kiválasztásra javasolt terület(ek), tevékenység(ek) minősítésének szempontjait, a teljesítménykritériumokat?				
2.7. Begyűjtötték-e, meghatározták-e a szükséges mérő- és mutatószámokat?				
3. Az előtanulmány tartalmazza azokat a tényeket, eljárásokat, következtetéseket, amelyek alapján megalapozott vezetői döntés születhet:				
3.1. Meghatározták-e:				
3.1.1. az alapvető információkat az ellenőrzésre kerülő rendszer-ről, tevékenységről, program-ról,				
3.1.2. az ellenőrzési feladat jellegét,				
3.1.3. az ellenőrzési terület célkitűzéseit,				
3.1.4. az ellenőrzés hatókörét,				
3.1.5. a felmért és értékelt kockázatokot,				
3.1.6. a kontrollkörnyezetet, és a kontrolleljáráásokat, azoknak az ellenőrzésre gyakorolt hatásait,				
3.1.7. az előzetes elemzésekből levont következtetéseket?				
3.2. Megfelelő volt-e a lényegességi szint meghatározása?				
3.3. Meghatározták és pontosan megjelölték az ellenőrzési bizonyítékok megszerzésének:				
3.3.1. forrásait,				
3.3.2. módszereit?				
3.4. Megismerték, értékelték, figyelembe vették-e a vonatkozó:				
3.4.1. az országgyűlési információkat,				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
3.4.2. a Kormányzati terveket, beszámolókat, elemzéseket,				
3.4.3. a nemzetközi információkat,				
3.4.4. a hazai és nemzetközi statisztikákat,				
3.4.5. a szakirodalmi forrásokat?				
3.5. Figyelembe vették-e a korábbi ellenőrzések tapasztalatait, az intézkedések végrehajtását, következményeit?				
3.6. Meghatározták-e a javasolt ellenőrzési kérdéseket?				
3.7. Megismerték-e a rendszerellenőrzésre vonatkozó kritériumokat, mutatókat?				
3.8. Felmérték és értékelték-e a szükséges számítások figyelembevételével az ellenőrzés eredményes végrehajtásához szükséges:				
3.8.1. ellenőrzési kapacitásigényt (a számvevők létszámát és összetételét),				
3.8.2. külső szakértők, megbízottak igénybevételét,				
3.8.3. időszükségletet (beleértve a nem tervezhető események kezelhetősége miatti tartalékidőt)?				
3.9. Meghatározták-e az ellenőrzés specifikus célkitűzéseit, irányultságát, területeit?				
3.10. Értékelték-e az ellenőrzés megvalósíthatóságát, várható hatását?				
3.11. Tettek-e javaslatot az ellenőrzés:				
3.11.1. lefolytatására,				
3.11.2. törlésére?				

Első szintű felülvizsgálat:

Intézkedési javaslat**: Az előtanulmány a jelzett hiányosságok kijavítása után küldhető/ismételt felülvizsgálat után küldhető a II. szintű felülvizsgálatra

A felülvizsgálatot végezte:

időpont:

aláírás:

Második szintű felülvizsgálat:

A felülvizsgálat értékelése**: az egyeztetés eredményesen megtörtént, az előtanulmány az ÁSZ szakmai követelményeinek megfelel/nem felel/részben felel meg.

Intézkedési javaslat**: az előtanulmány benyújtható/ismételt első szintű felülvizsgálat és kiegészítés szükséges az ÁSZ szakmai követelményeinek megfeleléség biztosítása érdekében.

A felülvizsgálatot végezte:

időpont:

aláírás:

Megjegyzés:

* az önkormányzatok ellenőrzésénél nem értelmezhető

**a nem megfelelő megállapításrész törlendő

A rendszerellenőrzési programtervezet felülvizsgálatának szempontjai

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
1. A program-tervezetben meghatározott ellenőrzési célok megfelelnek-e az aktuális éves ellenőrzési tervben megfogalmazottaknak?				
2. Az előtanulmányban rögzített, jelentős, aktuális kérdésekre, területekre koncentrálnak-e az ellenőrzési program tervezete?				
3. A program-tervezet tükrözi-e az előkészítő munka, illetve az előtanulmány jóváhagyása során született döntéseket?				
4. Figyelembe vették-e a program-tervezetben az elvégzett kockázatértékelések eredményeit?				
5. Figyelembe vették-e az előtanulmányban rögzített, az ötletcsoport során szerzett információkat?				
6. A program-tervezet meghatározásánál figyelembe vették-e:				
6.1. a vonatkozó jogszabályokban,				
6.2. a jogi szabályozás egyéb eszközeiben előírtakat,				
6.3. az Ellenőrzési Kézikönyvben rögzített elveket?				
7. A program-tervezet bevezető részében megtalálhatók-e az ellenőrzés tárgyára jellemző, a rendszer, tevékenység, program bemutatását szolgáló információk:*				
7.1. a rendszer, tevékenység, program feladatai, azok változása az ellenőrzött időszakban, *				
7.2. a feladatváltozások jogszabályi háttere, *				
7.3. a rendszer felügyeleti, tulajdonosi jogkörébe tartozó államháztartáson kívüli szervek köre, azok változása, *				
7.4. a rendszer, tevékenység, program kiadási, bevételi előirányzatai?*				
8. A program-tervezet bevezető része tartalmazza-e:				
8.1. az ellenőrzés jogalapját,				
8.2. az ellenőrzés típusát,				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
8.3. az ellenőrzés által átfogott időszakot,				
8.4. az ÁSZ korábbi ellenőrzéseinek bemutatását,*				
8.5. az ÁSZ éves ellenőrzési tervével összhangban lévő ellenőrzési célokat,				
8.6. az ellenőrzés főbb területeit, illetve azokat a területeket, amelyekre az ellenőrzés nem terjed ki?*				
9. A megfogalmazott ellenőrzési célok lényeges, fontos, reálisan megválaszolható kérdéseket jelentenek?				
10. Az ellenőrzési célok és feladatok végrehajthatók-e:				
10.1. a rendelkezésre álló idő alatt,				
10.2. a rendelkezésre álló ellenőrzési létszámmal, szakmai felkészültségükkel?				
11. A program-tervezetben rendszerszemléletben dolgozták-e ki az ellenőrzési feladatokat?				
12. Világosan és egyértelműen tartalmazza-e a program-tervezet a részletes ellenőrzési szempontokat, az ellenőrzési:				
12.1. célkitűzéseket,				
12.2. területeket,				
12.3. a megközelítési módokat,				
12.2. hatóköröket?				
13. A program-tervezet részletes ellenőrzési szempontjai az ellenőrzés céljait teljes körűen lefedik?				
14. Fennáll-e az ellenőrzési célok és a részletes ellenőrzési szempontok összhangja?				
15. Az ellenőrzési programtervezet tartalmazza-e:*				
15.1. az irányítás és felügyelet kockázatkezelő képességét, *				
15.2. az informatikai feladatok irányítását és felügyeletét,*				
15.3. a monitoring rendszer működését, a döntési mechanizmusban betöltött szerepét,				
15.4. a vagyonvédelem érvényesülését,				
15.5. a rendszer felügyeleti és belső ellenőrzésének szabályozottságát*,				
15.6. a FEUVE eredményességét,				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
15.7. a rendszer államháztartáson kívüli szervezetekben való érdekeltségét,*				
15.8. Az ellenőrzési feladatok végrehajtásánál alkalmazandó módszereket, technikákat?				
16. A program-tervezetben szereplő kérdéskör lényeges, jelentős-e?				
17. Az ellenőrzési szempontok tartalmazzak-e részletes, világos, közérthető feladat-meghatározásokat?				
18. A program-tervezet tartalmazza-e a teljesítménykritériumokat, mérő- és mutatószámokat, illetve az ezek meghatározásához szükséges mellékleteket?				
19. A program-tervezet tartalmazza-e a kérdésfát?				
20. Megfelelő ismeretek, szabályozás, előzetes kockázatelemzés alapján választották-e ki a helyszíni ellenőrzésre kijelölt területeket?*				
21. Az ellenőrzés lefolytatásának ütemezése összhangban van-e az igazgatóság ellenőrzési tervében rögzített határidőkkel?				
22. Kijelölték-e a korábbi számvetőségi vizsgálatok utóellenőrzésének területeit?				
23. Tartalmazza-e a program-tervezet az ÁSZ korábbi megállapításaira, javaslataira készített intézkedési terv végrehajtásának ellenőrzését?				
24. Az ellenőrzés szervezésénél felhívták-e a figyelmet arra, hogy a vizsgálati szempontok a helyszíni tapasztalatok alapján módosulhatnak?*				
25. Az ellenőrzési program-tervezet melléklete				
25.1. tartalmaz-e:				
25.1.1. az ellenőrzés végrehajtásához szükséges tanúsítványokat, táblázatokat, diagrammokat,				
25.1.2. a helyszíni ellenőrzésre kijelölt szervezetek listáját*,				
25.1.3. értelmező szótárt,				
25.1.4. rövidítések jegyzékét,				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
25.1.5. jogszabályjegyzéket, ami lefedi-e az alkalmazandó jogszabályok és az állami irányítás egyéb eszközeinek teljes körét,				
25.1.6. a számvevői jelentés elkészítésére vonatkozó utasításokat, útmutatásokat?				
25.2. a mellékletek szerkezete és tartalma áttekinthető és világos-e?				
25.3. a tanúsítványok szakmailag, tartalmilag hozzájárulnak-e az ellenőrzési célok vizsgálatához:				
25.3.1. figyelembe veszik-e a vizsgált rendszer, tevékenység, program sajátosságait*,				
25.3.2. formailag megfelelőek-e,				
25.3.3. csak a szükséges adatokat tartalmazzák-e?				
25.3.4. csak olyan mellékletek szerepelnek-e, amelyek kapcsolódnak a programtervezetben meghatározott ellenőrzési feladatokhoz?				
26. A program-tervezet egyeztetése, módosítása megtörtént-e?				
27. Az egyeztetést követően továbbra is fennáll-e az összhang:				
28.1. az ellenőrzési célokkal,				
28.2. az ellenőrzési feladatokkal?				

Első szintű felülvizsgálat:

Intézkedési javaslat**: A program-tervezet a jelzett hiányosságok kijavítása után küldhető/ismételt felülvizsgálat után küldhető a II. szintű felülvizsgálatra

A felülvizsgálatot végezte:

időpont:

aláírás:

Második szintű felülvizsgálat:

A felülvizsgálat értékelése**: az egyeztetés eredményesen megtörtént, a program-tervezet az ÁSZ szakmai követelményeinek megfelel/nem felel/részben felel meg.

Intézkedési javaslat**: a program-tervezet aláírásra és jóváhagyásra benyújtható/ismételt első szintű felülvizsgálat és kiegészítés szükséges az ÁSZ szakmai követelményeinek megfeleléség biztosítása érdekében.

A felülvizsgálatot végezte:

időpont:

aláírás:

Megjegyzés:

* az önkormányzatok ellenőrzésénél nem értelmezhető

** a nem megfelelő megállapításrész törlendő

**A rendszerellenőrzés végrehajtásának és a számvevői
jelentéstervezet felülvizsgálatának szempontjai**

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
1. A helyszíni ellenőrzés minden szakasza a rendszerellenőrzés programjának megfelelően valósult-e meg?				
2. A számvevő a programban meghatározott feladatainak maradéktalanul eleget tett-e?				
3. A számvevői jelentés tartalmazza-e a helyszíni ellenőrzés során felmerült feladatváltozást, illetve annak okát?				
4. Amennyiben lényeges eltérés történt az ellenőrzési programhoz képest, ennek indokát vezetői szinten engedélyezték-e?				
5. Az ellenőrzési programban és/vagy az Igazgatóság éves ellenőrzési tervében meghatározott időráfordításoktól történt lényeges eltérést, ennek okát igazolták-e?				
6. A helyszíni ellenőrzést végző számvevő:				
6.1. megértette-e az ellenőrzés céljait és a részére meghatározott ellenőrzési feladatokat,				
6.2. megismerte-e az ellenőrzött rendszer, tevékenység, program lényeges jellemzőit, céljait és a célok teljesítése érdekében alkalmazott eszközöket, a rendszer struktúráját, kockázatait,				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
6.3. megismerte-e a szervezetben kialakult ellenőrzési rendszert, eljárásokat, módszereket és technikákat, a kontroll környezetet,				
6.4. az ellenőrzési célokhoz és feladatokhoz tartozó ellenőrzési bizonyítékok megszerzéséhez megfelelő és hatékony:				
6.4.1. ellenőrzési eljárásokat,				
6.4.2. ellenőrzési módszereket, technikákat alkalmazott-e,				
6.5. végrehajtotta-e a kontrollok megfelelő vizsgálatát és értékelését,				
6.6. indokoltan és megalapozottan támaszkodott-e mások – belső ellenőrzés, külső szakértők – munkájára,				
6.7. igénybe vett-e a számítógéppel támogatott ellenőrzési technikákat?				
7. Az ellenőrzött rendszer, tevékenység vagy program – ellenőrzési programban meghatározott szempontok szerinti – értékeléséhez (a megállapítások, következtetések alátámasztásához)a számvevő:				
7.1. a teljesítménykritériumok alkalmazásával végezte-e el az elemzéseket,				
7.2. a begyűjtött ellenőrzési bizonyítékok:				
7.2.1. elegendőek,				
7.2.2. relevánsak (tárgyhoz tartozó),				
7.2.3. az ellenőrzött időszakra vonatkoznak,				
7.2.4. megbízhatóak (hiteles)?				
7.3. A begyűjtött ellenőrzési bizonyítékok alapján megtörtént-e:				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
7.3.1. azok részletes kiértékelése,				
7.3.2. a vonatkozó és lényeges megállapítások és következtetések kialakítása,				
7.3.3. a bizonyossági szint meghatározása,				
7.3.4. indokolt esetben a személyes felelősség felvetését alátámasztó körülmények tisztázása?				
7.4. A számvevő által összeállított ellenőrzési dokumentáció:				
7.4.1. átfogó és részletes-e,				
7.4.2. az ellenőrzési bizonyíték:				
7.4.2.1. releváns (tárgyhoz tartozó),				
7.4.2.2. ellenőrzött időszakra vonatkozik-e,				
7.4.2.3. megbízható-e,				
7.4.2.4. elegendő-e,				
7.4.2.5. a strukturált kérdésfa bontásának megfelelően támasztja-e alá a megállapításokat,				
7.4.3. tartalmazza-e a lefolytatott vizsgálati eljárásokra, műveletekre, azok terjedelmére, jellegére és ütemezésére vonatkozó információkat,				
7.4.4. tartalmazza-e az olyan jelentős ügy dokumentumait, feljegyzéseit, amelyekre a számvevő szakmai döntést alapozott,				
7.4.5. alkalmas-e az ellenőrzési eredmények (az egyes meg-				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
állapítások, következtetések) igazolására,				
7.4.6. az ellenőrzési eljárásokra, műveletekre vonatkozó tényeket, adatokat, információkat hitelt érdemlő formában (írásos és/vagy elektronikus és/vagy egyéb adatformátumokban) tartalmazza-e,				
7.4.7. tartalmazza-e az azonosításhoz szükséges hivatkozásokat,				
7.4.8. tartalmazza-e a személyes felelősség felvetését megalapozó, a bizonyításhoz nélkülözhetetlen dokumentumok hitelesített másolatait?				
8. Az előző pont részletes értékelése alapján az ellenőrzési dokumentáció alkalmas-e az elvégzett ellenőrzés rekonstrukciójára?				
9. A helyszíni ellenőrzés a programban meghatározott időkeretek között valósult-e meg?				
10. A számvevői jelentés-tervezet az ellenőrzött rendszerre (tevékenységre, programra) vonatkozóan az ellenőrzési programban foglalt szempontoknak megfelelő megállapításokat:				
10.1. teljes körűen tartalmazza-e,				
10.2. az ellenőrzési eredmények elemzése, értékelése, felülvizsgálata alapozza-e meg,				
10.3. tárgyyszerűen, szakmailag megalapozott véleményként tartalmazza-e,				
10.4. érthetően, egyértelműen mutatja-e be,				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
10.5. tartalmazza-e a hivatkozásokot a megállapításokat alátámasztó ellenőrzési bizonyítékokat,				
10.6. figyelembe vette-e a munkaértekezleten elhangzott módosításokat, javaslatokat?				
10.7. hitelesen tartalmazza-e az ellenőrzési eljárásokra vonatkozó tényeket, adatokat?				
10.8. tükrözi-e az ellenőrzési események igazolását?				
10.9. a programban meghatározott teljesítménykritériumok segítségével végezte el az elemzéseket?				
11. Az egyes ellenőrzési megállapítások részeként a számvevői jelentés-tervezet:				
11.1. objektíven bemutatja-e a tényhelyzetet,				
11.2. pontosan hivatkozik-e az ellenőrzési kritériumokra,				
11.3. meghatározza-e a tények és a követelmények közötti lényeges eltéréseket,				
11.4. bemutatja-e az eltérések ok-okozati összefüggéseit,				
11.5. értékeli-e a lényeges eltérések bekövetkezett, vagy várható hatását?				
12. A számvevői jelentés-tervezet tartalmazza-e a megfelelő hivatkozásokot a megállapításokat alátámasztó ellenőrzési bizonyítékokra?				
13. A számvevői jelentés-tervezetben a példaként leírt esetek, jelenségek, és az ábrák, táblázatok megfelelően szemléltetik-e azokat a tényeket, amelyekre a megállapítások vonatkoznak?				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
14. Indokolt esetben a számvevői jelentés-tervezet tartalmazza-e a személyes felelősség felvetését?				
15. Felelősség felvetése esetén a tények, a követelmények, az eltérések és a hatások mellett a számvevői jelentés-tervezet tartalmazza-e:				
15.1. a felelősként megjelölt személy felelősségi körét megállapító jogszabály és/vagy belső szabályzat és/vagy munkaköri leírás pontos hivatkozását,				
15.2. a megállapított eltérés (lényeges hiba, hiányosság, szabálytalanság, mulasztás) és a felelősként megjelölt személy vétkes magatartása közötti közvetlen oksági összefüggést?				
16. A számvevői jelentés-tervezet összegző megállapításai és következtetései tartalmazzák-e:				
16.1. az ellenőrzés megállapításainak összefoglalását,				
16.2. a legfontosabb következtetéseket,				
16.3. a lényeges szabálytalanságokat, jogsértéseket, mulasztásokat,				
16.4. az összegző megállapításokat, következtetéseket, ezeket alátámasztják-e a jelentés-tervezet részletes megállapításai?				
17. A számvevői jelentés-tervezet:				
17.1. A teljesítménykritériumoknak megfelelő megállapításokat:				
17.1.1. tárgyyszerűen és egyértelműen mutatja-e be,				
17.1.2. hivatkozik-e a teljesítmény követel-				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
ményekre,				
17.1.3. az elemzéseket, értékeléseket kérdőívek, tanúsítványok alapozzák-e meg,				
17.1.4. a megállapításokhoz kapcsolódnak-e táblázatok, ábrák, esettanulmányok, az összehasonlítás módszere,				
17.1.5. alkalmazták-e az interjúkészítést, fókuszcsoportot, ötletcsoportot módszerét,				
17.2. felépítése, szerkezete megfelel-e az ÁSZ szakmai szabályainak,				
17.3. megállapításainak sorrendje igazodik-e az ellenőrzési program szempontjai, illetőleg a logikai összefüggések szerinti sorrendhez,				
17.4. tömören, lényegre törően tartalmazza-e a megállapításokat és a megalapozó bizonyítékokat, hivatkozásokat,				
17.5. megállapításai közérthetőek és világosak-e,				
17.6. a jelentés tervezet megírásakor betartotta-e a sablon alkalmazására vonatkozó előírásokat?				

Első szintű felülvizsgálat:

Intézkedési javaslat*: A számvevői jelentés-tervezet a jelzett hiányosságok kijavítása után küldhető/ismételt felülvizsgálat után küldhető a II. szintű felülvizsgálatra

A felülvizsgálatot végezte:

időpont:

aláírás:

Második szintű felülvizsgálat:

A felülvizsgálat értékelése*: az egyeztetés eredményesen megtörtént, a számvevői jelentés-tervezet az ÁSZ szakmai követelményeinek megfelel/nem felel/részben felel meg.

Intézkedési javaslat*: a számvevői jelentés-tervezet átadható/nem adható át mivel ismételt első szintű felülvizsgálat és kiegészítés szükséges az ÁSZ szakmai követelményeinek megfeleléség biztosítása érdekében.

A felülvizsgálatot végezte:

időpont:

aláírás:

Megjegyzés:

*a nem megfelelő megállapításrész törlendő

A számvevőszéki jelentéstervezet felülvizsgálatának szempontjai

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
1. A jelentés-tervezet világosan, közérthetően közvetíti-e a számvevőszék „üzeneteit” az ellenőrzés megállapításait a felhasználók számára?				
2. A felülvizsgált, egyeztetett és megfelelőnek ítélt számvevői jelentések megállapításait megfelelően tükrözi-e a számvevőszéki jelentés-tervezet?				
3. A jelentés-tervezet tartalmi szempontból teljesíti-e a program szerinti célkitűzéseket (a programban foglalt célokat, feladatokat, szempontokat):				
3.1. rendszerszemléletben értékeli-e a tevékenység, program, belső kontroll és a beavatkozási ellenőrzési rendszerét?				
3.2. értékeli-e az ellenőrzési programban meghatározott, rendszerellenőrzés keretében vizsgált területet?				
4. A jelentés-tervezet felépítése áttekinthető-e:				
4.1. logikus-e a szerkezeti felépítése,?				
4.2. jól áttekinthető-e?				
4.3. tükrözi-e a megállapítások, következtetések fontosságát?				
4.4. biztosított-e az összefoglalóban és a részletes megállapításokban leírt megállapítások összhangja?				
5. A jelentés-tervezet megállapításai az ellenőrzött rendszert, tevékenységet vagy programot:				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
5.1. tárgyszerűen, félreérthetőségektől mentesen, objektíven értékeli-e,				
5.2. kitérnek-e a bekövetkezett kedvező folyamatokra és az elért eredményekre?				
6. Tartalmazza-e a jelentés-tervezet az ellenőrzött rendszer, tevékenység, program:				
6.1. fő jellemzőit és funkcióit,				
6.2. az államháztartásban, gazdaságban, irányításban stb. elfoglalt helyzetét,				
6.3. a pénzügyi források és felhasználások fő adatait,				
6.4. a korábbi ÁSZ ellenőrzésekre való hivatkozást,				
6.5. az ellenőrzés célját az ellenőrzési programban foglaltakkal összhangban,				
6.6. az ellenőrzés jogalapját,				
6.7. a vizsgált időszakot,				
6.8. a rendszerellenőrzési sajátosságok bemutatását?				
7. Az összegző megállapítások és következtetések tartalmazzák-e:				
7.1. az ellenőrzés lényeges megállapításait,				
7.2. az ellenőrzési célokra adott válaszokat,				
7.3. a programban rögzített teljesítmény követelmények alapján elvégzett értékeléseket, változásokat,				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
7.4. a részletes megállapításokkal meg- alapozott legfontosabb következte- téseket,				
7.5. a jelentős szabálytalanságokat, jog- sértéseket, mulasztásokat?				
7.6. az ellenőrzött rendszer, tevékenység, program vezetői és a számvevők kö- zött fennmaradt véleménykülönb- ségeket?				
8. A javaslatok:				
8.1. világosak és érthetőek-e,				
8.2. az összegző megállapításokon ala- pulnak-e,				
8.3. végrehajthatóak-e,				
8.4. a hatáskörileg illetékeseknek jelen- tenek-e feladatokat,				
8.5. jogszabály alkotás vagy módosítás kezdeményezése esetén megfelelő hivatkozásokat tartalmaznak-e?				
9. A részletes megállapítások:				
9.1. az ellenőrzési program részletes szempontjaihoz tartozó kritériumok alapján teljes körű választ tartal- maznak-e,				
9.2. tartalmaznak-e megfelelő hivatko- zásokat az alátámasztó bizonyíté- kokra,				
9.3. az ellenőrzési eredmények, doku- mentumok alapján elvégzett elem- zésen, értékelésén és felülvizsgálá- ton alapulnak-e,				
9.4. példákkal és ábrákkal történt il- lusztválása megfelelő-e,				

Kérdés	Értékelés			Megjegyzés
	Igen	Nem	Részben	
9.5. a hiányosságok, szabálytalanságok, jogsértések vagy gyenge teljesítmények okait és hatásait bemutatják-e,				
9.6. bemutatják-e a rendszerellenőrzés keretében végzett értékeléseket,				
9.7. indokolt esetben a felelősség felvetését, vagy az arra történő hivatkozást tartalmazzák-e?				
9.8. az ellenőrzött elutasított észrevételeinek bemutatását és az elutasítás indokait,				
10. A jelentés-tervezet tartalmazza-e a megismerési, átvételi, illetőleg szükség esetén a felelősségi záradékokat?				
11. A rövidítések jegyzéke és az értelmező szótár megfelelő-e?				
12. A mellékletek, a függelékek és a lábjegyzetek:				
12.1. jelentés-tervezethez való kapcsolót egyértelműen feltüntetették-e,				
12.2. alkalmazása indokolt-e?				
13. A sablon alkalmazására vonatkozó előírásokat betartották-e?				
14. Megtörtént-e a jelentés-tervezet egyeztetése:				
14.1. külső körben,				
14.2. belső körben?				
15. A megkapott észrevételeket hasznosították-e a megállapításokban, javaslatokban?				

Első szintű felülvizsgálat:

Intézkedési javaslat*: A számvevőszéki jelentés-tervezet a jelzett hiányosságok kijavítása után küldhető/ismételt felülvizsgálat után küldhető a II. szintű felülvizsgálatra

A felülvizsgálatot végezte:

időpont:

aláírás:

Második szintű felülvizsgálat:

A felülvizsgálat értékelése*: az egyeztetés eredményesen megtörtént, a számvevőszéki jelentés-tervezet az ÁSZ szakmai követelményeinek megfelel/nem felel/részben felel meg.

Intézkedési javaslat*: a számvevőszéki jelentés-tervezet elnöki értekezletre előterjeszthető/nem terjeszthető elő mivel ismételt első szintű felülvizsgálat és kiegészítés szükséges az ÁSZ szakmai követelményeinek megfeleléség biztosítása érdekében.

A felülvizsgálatot végezte:

időpont:

aláírás:

Megjegyzés:

*a nem megfelelő megállapításrész törlendő